

TILLEGGSSKATTEN OG MENNESKERETTIGHETENE

Ulike bevisregler ved materiell ligning, tilleggsskatt og straff

Kandidatnr: 337

Veileder: Bettina Banoun

Leveringsfrist: 25. november 2004

Til sammen 15783 ord

06.12.2004

Innholdsfortegnelse

| | | |
|-----------------|--|------------------|
| <u>1</u> | <u>INNLEDNING</u> | <u>1</u> |
| <u>2</u> | <u>RETTSKILDER</u> | <u>3</u> |
| <u>3</u> | <u>ULIKE HJEMMELSGRUNNLAG</u> | <u>4</u> |
| 3.1 | Eksempel | 4 |
| 3.2 | Skatt | 4 |
| 3.2.1 | Ligningen | 5 |
| 3.2.2 | Endring av ligning | 5 |
| 3.2.2.1 | Skattyters klageadgang | 5 |
| 3.2.2.2 | Endring uten klage | 6 |
| 3.2.3 | Forvaltningsklagen | 6 |
| 3.2.4 | Domstolsomgangen | 7 |
| 3.3 | Tilleggsskatt | 8 |
| 3.3.1 | Tilleggsskatt er straff i henhold til EMK art. 6 | 10 |
| 3.3.2 | Fra hvilket tidspunkt inntreffer rettighetene? | 13 |
| 3.4 | Straff | 14 |
| 3.4.1 | Skattesvik - § 12-1 | 15 |
| 3.4.2 | Grovt skattesvik - § 12-2 | 16 |
| <u>4</u> | <u>En presentasjon av forskjellene i reglene</u> | <u>17</u> |
| 4.1 | Innledning | 17 |
| 4.2 | Bevisbyrdereglene | 18 |
| 4.2.1 | Materiell ligning og straff | 18 |
| 4.2.2 | Tilleggsskatten | 20 |
| 4.3 | Bevisavskjæring | 23 |
| 4.3.1 | Den ulovfestede bevisavskjæringsregelen gjelder ikke i tilleggsskattesaker og straffesaker | 23 |
| 4.3.2 | Bevisavskjæring i skattesaker | 24 |
| 4.3.3 | Er rettstilstanden med ulike bevisavskjæringsregler uheldig? | 26 |
| | | I |

| | | |
|-----------------|---|------------------|
| 4.4 | VERNET MOT SELVINKRIMINERING | 29 |
| 4.4.1 | HVILKE OPPLYSNINGER ER MAN VERNET MOT Å OPPGI? | 29 |
| 4.4.2 | HVA GÅR KONVENSJONSSTRIDIG PRESS UT PÅ? | 31 |
| 4.4.3 | HVILKE KONSEKVENSER ELLER PROBLEMER MEDFØRER SELVINKRIMINERINGSVERNET FOR BEVISFØRINGEN I SKATTESAKER OG TILLEGGSSKATTESAKER? | 31 |
| 4.5 | RETTE TIL INNSYN | 34 |
| 4.5.1 | INNSYNSRETT I SKATTEVEDTAK | 34 |
| 4.5.2 | INNSYNSRETT I STRAFFESAKER OG TILLEGGSSKATTEVEDTAK | 36 |
| 4.6 | DOMSTOLENES PRØVELSESRETT | 39 |
| 4.6.1 | DEN MATERIELLE LIGNINGEN | 39 |
| 4.6.2 | STRAFFEN OG TILLEGGSSKATTEN | 42 |
| 4.6.3 | ER RETTSTILSTANDEN MED ULIKE REGLER OM DOMSTOLSPRØVELSE UHELDIG? | 42 |
| <u>5</u> | <u>OPPSUMMERING</u> | <u>44</u> |
| <u>6</u> | <u>LITTERATURLISTE</u> | <u>47</u> |

1 Innledning

Bevisreglene i alminnelige skattesaker, tilleggsskattesaker og straffesaker knyttet til skatteunndragelse er til dels ulike. Det kan i den sammenheng reises spørsmål om dette er en uheldig rettstilstand. Problemstillingen er særlig aktuell med hensyn til ulike bevisregler i materiell ligning og tilleggsskatt, hvor vedtakene blant annet blir prøvd i samme sak.

Rettstilstanden har sin bakgrunn i at de ulike områdene reguleres av ulike regelverk.

Den materielle ligningen og tilleggsskatten reguleres i utgangpunktet av ligningsloven, og er karakterisert som sivilrett.¹ Saker om straff, det vil si de reaksjoner som betegnes som straff i lovgivningen, behandles etter straffeprosesslovens regler når ikke annet følger av lovgivningen ellers, jf. strprl. § 1.² Tilleggsskatt er å anse som straff i henhold til EMK art. 6, og konvensjonsvernet kommer derfor til anvendelse både i straffesaker og tilleggsskattesaker, men ikke i saker om den materielle ligning.³ En redegjørelse for de ulike rettskildegrunnlagene vil derfor være et naturlig utgangspunkt for fremstillingen.

De ulike bevisreglene gir seg utslag på flere områder. Fremstillingen tar sikte på å vise hvordan forskjellene slår ut i forhold til reglene om bevisbyrde, bevisavskjæring, selvinkriminering og retten til innsyn. En generell redegjørelse for domstolenes prøvelsesrett ligger til dels utenfor selve problemstillingen, men blir likevel behandlet fordi det er en sammenheng mellom den utvidede adgang til å føre bevis i tilleggsskattesaker og straffesaker, og skattyters mulighet til å angripe lignings-myndighetenes skjønnsutøvelse. I motsetning til ligningsloven, hvor myndighetenes frie skjønn ikke kan overprøves, tillater straffeprosessloven og EMK at domstolene skal kunne prøve alle sider ved saken. Her kan derfor skattyter angripe skjønnsutøvelsen med nye bevis for å få de pønale reaksjonene redusert eller frafalt. Den utvidede retten til bevisføring

¹ Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (lignl.)

² Lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (strprl.)

³ Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, 04.11.1950

ville ikke hatt like stor verdi som rettssikkerhetsgaranti dersom ikke domstolene samtidig hadde muligheten til å sette ligningsmyndighetenes avgjørelse til side, i de tilfeller hvor det skulle vise seg at denne er gal.

I et masseforvaltningssystem som ligningsforvaltningen, står hensynet til enkelhet og effektivitet sentralt. Det er et mål at reglene om lignings- og domstolsbehandling utformes slik at borgerne sikres riktig ligning til minst mulig ressursbruk. På strafferettens område står derimot rettssikkerhet som det mest sentrale hensyn. Det er da lett å tenke seg at hensynet til effektivitet og hensynet til skattyters rettigheter kan komme til å trekke i hver sin retning.

De ulike reglene kan gi opphav til flere problemer. Fremstillingen tar i den sammenheng sikte på å vurdere hvorvidt de ulike bevisreglene kan få uheldige konsekvenser for skattyternes alminnelige rettsfølelse og tillit til ligningssystemet. Det vil i den sammenheng bli lagt vekt på at domstolene kan tvinges til å opprettholde ”gale” avgjørelser, og at skattytere som risikerer tilleggsskatt eller straff er bedre vernet enn ”lojale” skattytere. Det vil særlig bli lagt vekt på faren for ”smitteeffekt” i saker om materiell ligning og tilleggsskatt. Dette uttrykket blir benyttet av mindretallet i Sundt-saken (Rt. 2002 s. 509), om faren for *”at rettigheter skattyter har for tilleggsskattens vedkommende, vil kunne komme ham til gode også ved ligningen.”* Mindretallet fremhevet dessuten at hensynet til likebehandling av skattyterne kunne tilsi at dette også måtte gjelde ved ligningsbehandling der det ikke er tale om å ilegge tilleggsskatt.

2 Rettskilder

Som nevnt er det ulike regelverk som regulerer bevisreglene knyttet til materiell ligning, tilleggsskatt og straffeskatt. Både ligningsloven, straffeprosessloven og EMK er av relevans, i tillegg til ulovfestet rett.

EMK er en traktat som er inkorporert i norsk lov, og som skal ha forrang ved motstrid med annen norsk lovgivning, jf. mrl. § 3.⁴

EMD har i flere avgjørelser tatt stilling til forholdet mellom EMK, tilleggsskatt og straff, men i norsk rett er det særlig fire plenumssaker fra Høyesterett som er sentrale. De fire høyesterettsavgjørelsene tar alle for seg ulike sider av forholdet, og samtlige er derfor av sentral betydning.

I NOU 2003: 7 har tilleggsskatteutvalget på bakgrunn av de nevnte høyesterettsavgjørelsene foretatt en gjennomgang av systemet med administrative sanksjoner ved brudd på skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven, og vurdert ulike samordningsløsninger for tilleggsskatt og straff. Tilleggsskatteutvalget har i denne forbindelse fremmet forslag om å opprettholde systemet med ulike bevisregler i materiell ligning, tilleggsskatt og straffeskatt. Forslaget ligger imidlertid fremdeles til behandling i Finansdepartementet.

Problemer med ulike bevisregler i materiell ligning, tilleggsskatt og straffeskatt er i tillegg blitt behandlet i en del juridisk litteratur.

⁴ Lov 21. mai 1999 nr. 3 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett.

3 Ulike hjemmelsgrunnlag

3.1 Eksempel

Rt. 2002 side 497 (Stråselskapssaken) gir en god illustrasjon på hvor ulik fastsettelsen av saksforholdet kan bli, avhengig av hvilket hjemmelsgrunnlag som gjelder.⁵

Som mellomledd i internasjonal handel drev A Trading AS omsetning av fisk. Selskapet var et heleid datterselskap av et eiendomsselskap, som igjen var eid av et holdingselskap. A var enestyre og daglig leder i selskapene. A var eneste A-aksjonær og hadde stemmerett for 70 % av aksjene. Hans to døtre utgjorde de øvrige aksjonærer.

Fiskeridirektoratets kontrollverk og påtalemyndigheten fant, i forbindelse med etterforskning mot en rekke fiskeeksportører i 1990, dokumentasjon for at A Trading AS hadde deltatt i en omfattende handel med torsk gjennom to utenlandsregistrerte selskaper. Fylkesskattekontoret foretok bokettersyn i selskapet i mars 1991 for å undersøke de skattemessige forholdene nærmere. Bokettersynsrapporten ble avgitt 5. mai 1995. Ved tiltalebeslutning av 15. november 1994 ble A tiltalt for overtredelse av ligningsloven §§ 12-1 og 12-2 mv. Herredsretten avsa dom 14. juni 1995, og A ble funnet skyldig i å ikke ha oppgitt til ligningsmyndighetene skattepliktig inntekt på til sammen 5.278 611 kroner for inntektsårene 1989-1991, og skattepliktig formue på ca. 8 millioner kroner for inntektsårene 1989-1992. Han ble imidlertid frifunnet for året 1988. Straffen ble fastsatt til fengsel i ett år og seks måneder.

På grunnlag av bokettersynsrapporten ble det i april 1996 fattet vedtak i ligningsnemnda om gjennomføring av endringsligning, både overfor selskapet og A personlig. Ved endringsligningen ble A's inntekt imidlertid økt med til sammen noe over 34 millioner kroner for inntektsårene 1986 og 1988-1993, og formuen ble samtidig økt med til sammen 8,3 millioner kroner for inntektsårene 1989-1993. I tillegg ble A ilagt tilleggsskatt med 60 % for i det minste grovt uaktsomt å ha gitt lignings-

⁵ Direkte gjelder avgjørelsen forholdet til dobbeltstraff, men er likevel egnet til å belyse hvordan ulikhetene i hjemmelsgrunnlagene kan slå ut.

myndighetene uriktige og ufullstendige opplysninger som hadde ført til fast-setting av for lav skatt.

I straffesaken dømmes altså vedkommende for å ha unndratt litt over fem millioner kroner i skatt, mens det i den sivile saken legges til grunn at unndragelses-summen beløper seg til over 34 millioner kroner. Det fremgår ikke av dommen hvorfor unndragelsesbeløpet ble valgt satt så lavt i straffesaken, men det er likevel interessant å konstatere at fastsettelsen av saksforholdet kan bli så forskjellig.

3.2 Skatt

3.2.1 Ligningen

Ligningsloven regulerer bl.a. skattyters selvangivelsesplikt og ligningsmyndighetenes faktumfastleggelse. Forvaltningsloven, med unntak av kapittel VII om forskrifter, gjelder ikke ved utligning av skatt, jf. lignl. § 1-2, jf. fvl. § 1.⁶

Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for den enkelte skattyter ”etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger”, jf. lignl. § 8-1 nr.1. Målet er at ligningen skal bli mest mulig korrekt. Dersom ligningsmyndighetene finner at skattyters oppgaver er uriktige eller ufullstendige, ”kan de endre, utelate eller tilføye poster. De kan også endre skjønnsmessige beløp når de finner grunn til det”, jf. lignl. § 8-1.

3.2.2 Endring av ligning

Ligningsloven kapittel 9 inneholder regler om skattyters klagerett og ligningsmyndighetenes adgang til å endre ligningen. Hovedformålet med reglene er å rette opp feil eller mangler ved den ordinære ligningsbehandlingen.

3.2.2.1 Skattyters klageadgang

Lignl. § 9-2 regulerer skattyters adgang til å påklage en ligningsavgjørelse. I utgangspunktet kan alle skattytere klage til ligningsnemnda over den ordinære ligningen, og til overligningsnemnda over endringssaken dersom vedtaket er truffet av

⁶ Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven)

ligningskontoret eller ligningsnemnda. Det er et vilkår for videre klageadgang at vedtaket det klages over på noe punkt har ført til økt skatte- eller avgiftsgrunnlag. Klage etter lignl. § 9-2 gir skattyter krav på at saken behandles på nytt, dersom vilkårene er oppfylt. Dette fremgår forutsetningsvis av bestemmelsens nr. 7. Klageretten bortfaller hvis skattyter ikke har levert selvangivelse, næringsoppgave eller utenlandsoppgave, hvis skattyter ikke har gitt opplysninger som ligningsmyndighetene spesielt har bedt om, jf. § 4-8, eller hvis skattyter ikke har medvirket til spesiell undersøkelse etter pålegg etter § 4-10. Tapet av klageretten fremgår av lignl. § 9-2 nr. 7.

3.2.2.2 Endring uten klage

Lignl. § 9-5 gir ligningsmyndighetene hjemmel til å ta opp spørsmål om endring av ligning uten klage. Endring uten klage skal bare foretas i de tilfeller ligningsmyndighetene etter en helhetsvurdering finner grunn til det, jf. § 9-5 nr.7. Det er likevel i visse tilfelle angitt en plikt for ligningsmyndighetene til å ta opp spørsmål om endring, jf. § 9-5 nr. 2.

3.2.3 Forvaltningsklagen

Ligningsloven regulerer den administrative overprøvingen av et ligningsvedtak, jf. lignl. § 1-1.

Ligningsloven er bygget opp på et selvangivelsesprinsipp. I samsvar med dette prinsippet går det derfor et skille mellom den administrative klagebehandlingen og domstolsbehandlingen av en skattesak, med hensyn til hvilke opplysninger skattyter kan komme med. Det er skattyter selv som har hovedansvaret for at saken er godt nok opplyst. Dette står i motsetning til hva som er hovedregelen etter fvl., hvor det i stedet er forvaltningsmyndighetene som har ansvaret for sakens opplysning.

Opplysningsplikten er nedfelt i lignl. kapittel 4, og hovedregelen følger av § 4-1; Skattyter skal bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt og oppfylt, og gjøre oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over. Regelen forutsetter at skattyter uoppfordret skal gi de nødvendige opplysninger, ved at det i selvangivelsen skal bli gjort rede for skattyters brutto formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for ligningen. Ved ligningsfastsettelsen har skattyter

med dette all mulighet til å gi ligningsmyndighetene det nødvendige grunnlagsmaterialet, slik at ligningen skal bli mest mulig korrekt.

I klageomgangen kan skattyter legge frem nye bevis, eller komme med nye opplysninger, uten at disse blir avskåret under ligningsbehandlingen. Dette følger av det kontradiktoriske prinsipp. Det er ikke alltid like lett for skattyter å vite hvilke bevis som er av vesentlig betydning, og når det er skattyter selv som har ansvaret for sakens opplysning, blir det en nødvendighet at han i ettertid kan komme med de relevante opplysninger slik at ligningen blir riktig. Det er også ønskelig å få belyst saken mest mulig av hensynet til rettssikkerhet. En annen regel ville dessuten medføre at skattyter sendte inn mye likt (ulikt) ved selvangivelsen for å være på den sikre siden, noe som igjen ville være lite effektivt.

3.2.4 Domstolsomgangen

En skattyter som er misfornøyd med et ligningsresultat, kan innen visse frister bringe saken inn for domstolene.⁷ Også det offentlige kan bringe ligningsvedtak inn for domstolene.⁸

Ved domstolsbehandlingen av skattesaker gjelder som hovedregel de alminnelige regler om domstolsprøving av forvaltningsvedtak, hvor lovligheten, men ikke det såkalte frie skjønn, kan prøves. Disse reglene bygger på ulovfestet rett. Det er videre i utgangspunktet de alminnelige sivilprosessrettslige regler som gjelder, hvor tvistemålsloven utgjør det prosessuelle hjemmelsgrunnlag.⁹

Det følger av fast og langvarig praksis fra Den europeiske menneskerettighetsdomstol (EMD) at alminnelige skattevedtak faller utenfor anvendelsesområdet til EMK art. 6. Dette til tross for at bestemmelsens vilkår om ”borgerlige rettigheter og plikter” etter sin ordlyd også kunne omfattet slike forpliktelser.¹⁰

Det har blitt foretatt en rekke forgjeves forsøk på å få ordinære skattesaker uten tilleggsskatt inn for EMD. En slik sak ble behandlet i Grande Chambre i 2001.¹¹ Flertallet kom imidlertid frem til at rene skattesaker måtte anses å ligge utenfor

⁷ Jf. lignl. § 11-1 jf. skbl. § 48.

⁸ Jf. lignl. § 11-2.

⁹ Lov 13. august 1915 nr. 6 om rettergangsmåten for tvistemål (tvistemålsloven)

¹⁰ Se NOU 2003: 7 pkt. 9.2.2.

¹¹ Se Ferrazzini v/ Italia – dom 12. juli 2001.

artikkelens anvendelsesområde. Dette standpunktet har sammenheng med at EMK art. 6 ikke omfatter "public law". Rettigheter og plikter som har offentlig karakter faller derfor utenfor bestemmelsen.

EMD har imidlertid tatt stilling til mange saker på forvaltningsrettens område, men da har sakene vært vurdert som sivile krav med staten som part. Det har blitt hevdet at det kan bli mulig å få en ordinær skattesak prøvet i EMD, dersom en norsk domstol legger til grunn at tilleggsskatten må bortfalle fordi det viser seg at skattyter hadde rett, men at ligningen likevel må fastholdes fordi bevisene kom for sent. I et slikt tilfelle vil man kanskje ha et sivilt krav med staten som motpart, der skattyter kan kreve tilbakebetalt den skatt som etter hans oppfatning er uriktig avkrevet.¹²

3.3 Tilleggsskatt

Tilleggsskatt er en administrativ sanksjon som skal ilegges skattyter når han har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, jf. lignl. § 10-2 nr.1, eller når skattyter helt har unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave, jf. lignl. § 10-2 nr.2.

Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1 er at ligningsmyndighetene, enten skriftlig eller muntlig, har mottatt uriktige eller ufullstendige opplysninger fra skattyter, og dette samtidig har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Når skattyter har levert forhåndsutfylt selvangivelse, vil opplysningsplikten innebære en plikt til å rette uriktige opplysninger og/eller tilføye opplysninger som ikke er forhåndsutfylt.

I følge rettspraksis er det den opplysningsplikt skattyter har etter lignl. kapittel 4, og da særlig §§ 4-1 til 4-3, som har avgjørende betydning ved spørsmålet om skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.¹³ I Loffland Brothers ble det uttrykt av Høyesterett at skattyteren hadde gitt tilstrekkelige opplysninger dersom opplysningene gav ligningsmyndighetene *"tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle*

¹² Se Olav Klingenberg, Plenumsdommene i Høyesterett – hvilke konsekvenser kan de få; LoR 2002 s. 336.

¹³ Se NOU 2003: 7 pkt. 4.7.3.2.

*skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag”.*¹⁴

Skattyter plikter med dette grovt sagt å gi ligningsmyndighetene alle de opplysninger som er nødvendige for å anvende skattereglene. Opplysningene må være tilstrekkelige til at ligningsmyndighetene kan vurdere et forhold opp mot skattereglene, eventuelt må opplysningene være tilstrekkelige til at ligningsmyndighetene blir gjort oppmerksomme på uklarheter slik at ytterligere opplysninger kan innhentes.

Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 2 er at skattyter helt har unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave.

Skattyter kan påklage vedtak om ileggelse av tilleggsskatt etter de samme regler som gjelder for klage over ligningen.

Tilleggsskatt er karakterisert som en administrativ sanksjon, og ilegges i et administrativt system. Tilleggsskatt kan utlignes både ved den ordinære ligningsbehandling og ved endringssak. Det er ligningskontoret i den aktuelle kommune som har vedtakskompetanse ved den ordinære ligning.

Det følger både av lovteksten i ligningsloven, langvarig administrativ praksis og rettspraksis at tilleggsskatt ikke er straff etter nasjonale regler. Tilleggsskatten har heller aldri på noe tidspunkt tidligere vært regnet som straff, verken etter Grunnloven eller straffeprosessloven. Det var derfor en dramatisk kursendring da Høyesterett i en dom og tre avgjørelser la til grunn at tilleggsskatten er straff i henhold til EMK art. 6.¹⁵ Dette gjelder både når tilleggsskatt ilegges for ikke levert selvangivelse og for uriktige og/eller ufullstendige opplysninger. Videre gjelder dette også uansett satsen for tilleggsskatten. Tilleggsskatten beregnes av den samlede skatten som er eller kunne vært unndratt, og kan derfor komme opp i betydelige beløp uansett om alminnelig eller forhøyd sats anvendes.

At tilleggsskatt er straff etter EMK innebærer at det har oppstått en dualisme i forholdet mellom tilleggsskatten og ligningen som denne knytter seg til. Dette medfører en rekke konsekvenser for saksbehandlingen, både den forvaltningsrettslige behandling og domstolsbehandlingen.

¹⁴ Se Rt 1992 s. 1588 – uttalelsen er gitt i forbindelse med en drøftelse av fristene for ligningsmyndighetenes adgang til å endre ligningen i skattyters disfavør i lignl. § 9-6.

¹⁵ Se Rt. 2000 s. 996, Rt. 2002 s. 497, Rt. 2002 s. 509 og Rt. 2002 s. 557.

Etter den interne rett er tilleggsskatten fremdeles et sivilt krav, selv om den i forhold til EMK er straff. Tilleggsskatteutvalget har i NOU 2003: 7 vurdert om tilleggsskatten også bør være straff i henhold til norsk intern rett, når den er straff etter EMK.¹⁶ Tilleggsskatteutvalget kom frem til at systemet med administrativ ileggelse av tilleggsskatt burde videreføres, slik at den formelle straffen kan forbeholdes de alvorligere tilfellene, hvor ileggelse da kan skje i en prosess hvor politi, påtalemyndighet og domstoler er involvert. Det betyr at tilleggsskatten fremdeles kan ilegges uten offentlighet, og at den ikke vil bli anmerket i bøte- og strafferegisteret. Påtalemyndigheten er ikke involvert i avgjørelsen, og bortsett fra de rettsikkerhetsgarantier som følger av EMK art. 6, kommer de regler som gjelder for behandling av straffesaker ikke til anvendelse. Ved domstolsprøvelse av vedtak om tilleggsskatt følges tvml. regler.¹⁷

EMK art. 6. krever etter sin ordlyd at en straffeanklage skal avgjøres av en domstol. Likevel har EMD i Bendenoun fastslått at det ikke vil være i strid med artikkelen at tilleggsskatten ilegges administrativt i første instans.¹⁸ Dette forbeholdet er viktig idet det gir rom for å opprettholde et system med administrativ ileggelse av tilleggsskatt. Opplysningsplikten hviler på et tillitsforhold mellom staten og borgerne, men når det er et faktum at ikke alle borgerne overholder denne plikten, er et effektivt sanksjonssystem en nødvendighet. Administrativ sanksjonering har på dette området blitt vurdert som den mest effektive konsekvens, tatt i betraktning at selvangivelses-systemet omfatter alle landets skattepliktige, og at potensialet for unndragelse er stort.

3.3.1 Tilleggsskatt er straff i henhold til EMK art. 6

Plenumsdom 2000 og Sundt-saken medfører samlet at tilleggsskatten, både den forhøyde og den ordinære, er å anse som straff i henhold til konvensjonens art. 6 nr. 1, og at slike saker dermed nyter beskyttelse av EMK art. 6.¹⁹

I Plenumsdom 2000 ble det bl.a. avgjort om ileggelse av forhøyet tilleggsskatt med 60 % etter lignl. § 10-2 nr. 1 jf. § 10-4 nr. 1 er å anse som en straffesiktelse etter EMK art. 6 nr. 1. Høyesterett tok i denne avgjørelsen utgangspunkt i de generelle

¹⁶ Se NOU 2003: 7 pkt. 10.3.2

¹⁷ Se Rt. 2002 s. 557.

¹⁸ Se Bendenoun v/ Frankrike – dom 24. februar 1994 – Series A-284.

¹⁹ Se Rt. 2000 s. 996 og Rt. 2002 s. 509.

kriteriene som for første gang ble trukket opp av EMD i Engel-saken.²⁰ Høyesterett understreket at begrepet straffesiktelse ("criminal charge") skal tolkes autonomt, og at den norske klassifiseringen dermed ikke er avgjørende. Retten viste i denne sammenheng til at de sammenfallende objektive og subjektive vilkår for straff og illeggelse av forhøyet tilleggsskatt taler for at tilleggsskatt er å anse som en straffereaksjon (overtredelsens karakter). Retten mente dessuten at den forhøyde tilleggsskattens innhold og alvor heller ikke i vesentlig grad skiller seg fra en straffereaksjon i form av bøter, bortsett fra den manglende adgang til å anvende subsidiær fengselsstraff. Om dette uttaler Høyesterett i Plenumsdom 2000 følgende:

"Etter konvensjonsorganenes praksis avhenger løsningen av overtredelsens karakter og sanksjonens innhold og alvor.

Jeg ser først på overtredelsens karakter. På den tid skatteunndragelsene fant sted og ved pådømmelse av straffesaken i 1991, var gjerningsbeskrivelsen lik for straff og illeggelse av tilleggsskatt. Jeg nevner at straffebestemmelsene i ligningsloven kapittel 12 ble endret ved lov 10. april 1992 nr. 32, men fortsatt vil de forhold som kan medføre forhøyd tilleggsskatt, også kunne rammes med straff. De sammenfallende objektive og subjektive vilkår taler for at tilleggsskatt er å anse som en straffereaksjon.

Den forhøyde tilleggsskattens innhold og alvor skiller seg heller ikke vesentlig fra en straffereaksjon i form av bøter bortsett fra at det ikke er adgang til å anvende subsidiær fengselsstraff. Ved at tilleggsskatten fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt, kan den komme opp i meget betydelige beløp.

Departementets begrunnelse for omleggingen i 1980 og for gjeninnføring av tilleggsskatt for forsettlig eller grovt uaktsomme forhold i 1986 viser at straff og forhøyd tilleggsskatt har samme formål, og at forhøyd tilleggsskatt framstår som et alternativ til straff."

Hvorvidt også den ordinære tilleggsskatten omfattes av EMK ble det ikke tatt stilling til i denne avgjørelsen, men denne problemstillingen ble satt på spissen i Sundt-saken. Høyesterett tok på nytt utgangspunkt i Engel-kriteriene, og viste samtidig til de nærmere retningslinjene for tolkning av administrative skattesanksjoner som ble gitt i Bendenoun.²¹ Etter en samlet vurdering konkluderte Høyesterett med at også den

²⁰ Se Engel v/ Nederland – dom 8. juni 1976 – Series A-22. Både den nasjonale klassifisering, overtredelsens karakter og sanksjonens innhold og alvor er av betydning for om det foreligger straffesiktelse i konvensjonens forstand. Kriteriene er i utg. pkt. alternative, men praksis fra EMD viser at de også kan vurderes samlet, dersom de vurdert hver for seg etterlater tvil.

²¹ Se Bendenoun v/ Frankrike – dom 24. februar 1994 – Series A-284 avsnitt 47.

ordinære tilleggsskatten er straff i henhold til EMK art. 6. Flertallet la i sin avgjørelse bl.a. vekt på at karakteren av lovbruddet med en viss vekt måtte tilsi at også den ordinære tilleggsskatten er å anse som en straffereaksjon:

”Saka her må avgjerast etter ei totalvurdering ut frå det andre og tredje kriteriet slik desse er utvikla av EMD. Karakteren av lovbrøtet talar etter mitt syn med ei viss vekt for at det er tale om ei straffeskuldning i den meininga EMK artikkel 6 nr. 1 nyttar omgrepet. Ikkje minst må den nære samanhengen med forhøgd tilleggsskatt og med vanleg straff som har same objektive gjerningsinnhald, her vere tungtvegande. I og med at tilleggsskatten kan føre til ei stor økonomisk utteljing, må det også kunne seiast at det momentet som går på sanksjonen i seg sjølv peikar i same retninga. Det kan ikkje vere avgjerande at det ikkje er høve til fengsel, heller ikkje subsidiært ved manglande betaling av tilleggsskatten. Konklusjonen på mi vurdering er at bruk av ordinær tilleggsskatt fell inn under verkeområdet for EMK artikkel 6 nr. 1.”

I tillegg til det ovennevnte ble regelens rekkevidde tillagt betydning. Tilleggsskatten retter seg mot alle landets borgere i egenskap av å være skattytere, og formålet er hovedsaklig å avskrekke og avstraffe snarere enn å gjenopprette skade.

Mindretallet i Sundt-saken ytret på den annen side mer skepsis rundt å anse den ordinære tilleggsskatten som straff i henhold til konvensjonen. Det ble bl.a. lagt vekt på at den ordinære tilleggsskatten er den mest sentrale og betydningsfulle administrative sanksjon mot brudd på opplysningsplikten:

”Fundamentet i det norske ligningssystem er selvangivelsesplikten: Skattyterne er pålagt en omfattende opplysningsplikt med sikte på å fremlegge og klarlegge det faktiske materiale som danner grunnlaget for ligning og beskatning. Det trenger ingen nærmere forklaring at opplysningsplikten må underbygges av et kontrollsystem og av effektive sanksjoner mot overtredelse. Ligning er massevedtak – i Norge dreier det seg årlig om flere millioner – og ut fra hensynet til å sikre ligningssystemets fundament, har man her, som i flere andre land, funnet det nødvendig å gi forvaltningen fullmakt til å sanksjonere brudd på plikten ved illeggelse av tilleggsskatt.....Ordinær tilleggsskatt er den sentrale og langt mest betydningsfulle administrative sanksjon. Etter det opplyste ble det i 1999 ilagt ordinær tilleggsskatt i ca. 25.000 saker. Forhøyd tilleggsskatt ble ilagt i ca. 900 saker. Det spørsmål denne sak reiser, er altså betydelig mer vidtrekkende enn det som ble avgjort i plenumsdommen av 2000.”

Mindretallet konkluderte med at spørsmålet etter konvensjonen måtte anses som tvilsomt, men at de beste grunner likevel måtte tale for ikke å anse den ordinære

tilleggsskatt som straff etter EMK art. 6. Det ble i den sammenheng bl.a. uttrykt skepsis rundt konsekvensene for effektiviteten i ligningsforvaltningen:

”De vesentligste virkningene av å se tilleggsskatten som en ”criminal charge”, er antakelig at reglene om avskjæring i domstolene av opplysninger som skattyter har forsømt å gi under ligningsbehandlingen, ikke kan anvendes, og at skattyter kan nekte å gi opplysninger til ligningsmyndighetene under henvisning til retten til å hindre selvinkriminering. Skattyter vil også ha de rettigheter som fremgår av EMK artikkel 6 nr. 3; av reell betydning er først og fremst kravet på rettshjelp, eventuelt på det offentliges regning. Et vesentlig, men uoversiktlig spørsmål vil være hvilke konsekvenser dette, eventuelt på noe lengre sikt, vil ha for den ordinære ligningsbehandling. Etter alt å dømme vil det kunne bli en ”smittevirkning” som innebærer at rettigheter skattyter har for tilleggsskattens vedkommende, vil kunne komme ham til gode også ved ligningen. Hensynet til lik behandling av skattyterne vil da kunne tilsi at dette må gjelde ved ligningsbehandling der det ikke er tale om å ilegge tilleggsskatt. I forhold til någjeldende regler vil for øvrig en ytterligere virkning av å anse ordinær tilleggsskatt som ”criminal charge” kunne bli at dobbeltstraffeforbudet i Protokoll 7 artikkel 4 hindrer bruk av ordinær tilleggsskatt ved siden av straff selv ved de groveste skatteunndragelser, jf. Høyesteretts dom av 3. mai 2002 i sak nr. 2001/1527.”

3.3.2 Fra hvilket tidspunkt inntreffer rettighetene?

Vernet etter EMK art. 6. trer i virksomhet fra det tidspunkt vedkommende er ”siktet” (”charged”) i konvensjonens forstand. I følge NOU 2003: 7 ble det tidlig fastslått at begrepet må forstås ”within the meaning of the Convention”. Nasjonale begreper som mistanke, formelle siktelser eller tiltaler er derfor uten betydning.

Avgjørelsen i Deweer²² er et viktig bidrag til hvordan begrepet skal tolkes. I denne dommen var vedkommende verken formelt tiltalt eller siktet i saken, og han var heller ikke gitt noen underretning om en kommende straffeforfølgning. Likevel kom EMD frem til at Deweer var å anse som siktet i konvensjonens forstand fordi ”the situation of the suspect has been substantially affected”.

Det avgjørende for om vedkommende skal anses som siktet etter konvensjonen, er hvor inngripende og direkte vedkommendes situasjon er påvirket som følge av etterforskningen, og Domstolens praksis viser at terskelen ikke er særlig høy for at rettighetene etter art. 6. utløses.²³

²² Se Deweer v/ Belgia – dom 27. feb. 1980 – Series A-35.

²³ Se Aall 1995 s. 108.

3.4 Straff

Skattesvik er straffbart etter nasjonale regler. Straffebestemmelsen finnes i ligningslovens kapittel 12. Begrepet skattesvik er i forarbeidene beskrevet slik:²⁴

”Begrepet ”skattesvik” betegner i hovedsak fremsetting av uriktige påstander og opplysninger, eller fortielser, i den hensikt å fremkalle eller utnytte en villfarelse hos adressaten slik at han avgir en viljeserklæring han ellers ikke ville ha avgitt. Begrepet brukes også om unnlatelser til skade for skattekreditorene eller ligningskontrollen.”

Straffesanksjonerte overtredelser av skattelovgivningen er undergitt offentlig påtale, jf. strl. § 77. Det må vanligvis foreligge en anmeldelse fra skattemyndighetene for at påtalemyndigheten skal innlede straffeforfølgning.²⁵ Det er da fylkesskatte-kontorene, sentralskattekontorene og Oslo likningskontor som har myndighet til å anmelde de antatt straffbare overtredelser av loven. Praksis viser at det først og fremst er de grove unndragelsessakene som blir anmeldt, nærmere bestemt der det dreier seg om betydelige beløp eller der unndragelsen er planmessig gjennomført.²⁶

Saker om straff, det vil si de reaksjoner som betegnes som straff i lovgivningen, behandles etter straffeprosesslovens regler når ikke annet følger av lovgivningen ellers, jf. strprl. § 1. Retten til å føre bevis er sikret gjennom prinsippet om fri bevisføring i norsk straffeprosess. Nektelse av å føre bevis krever hjemmel.

De internasjonale menneskerettighetskonvensjonene er en direkte del av norsk straffeprosess. Straffeprosesslovgivningen gjelder derfor med de begrensninger som eventuelt måtte følge av EMK art. 6. Straff etter ligningsloven er med andre ord utvilsomt omfattet av konvensjonen. Oppgaven begrenses i denne sammenheng til kun kort å gjøre rede for når reglene om straff kommer til anvendelse. Det vil ikke bli foretatt noen ytterligere problematisering i forholdet til straff.

²⁴ Se Ot.prp. nr. 21 (1991-92) om endringer i skatteloven m.fl. på s. 40.

²⁵ Se NOU 2003: 7 pkt. 4.7.6.4.

²⁶ Se NOU 2003: 7 pkt. 4.7.6.4.

3.4.1 Skattesvik - § 12-1

Skyldgraden er forsett eller grov uaktsomhet, og graden av skyld har betydning for straffutmålingen.

Det opereres imidlertid med et dobbelt sett av uaktsomhetsnormer. Det er tilstrekkelig å konstatere simpel uaktsomhet i forhold til hvorvidt handlingen er egnet til å oppnå skattemessige fordeler, mens selve handlingen eller unnlatelsen må være grovt uaktsom eller forsettlig. I forarbeidene er det uttalt følgende:

”Utgangspunktet om at det kreves grov uaktsomhet eller forsett for å straffe skattyter, modifiseres imidlertid noe. Utkastet § 12-1 nr. 1 inneholder et dobbelt sett av uaktsomhetsnormer. Utgangspunktet er at handlingen eller unnlatelsen som sådan skal være grovt uaktsom eller forsettlig. Men når det gjelder de mulige virkninger, er det tilstrekkelig at gjerningsmannen forstår eller bør forstå at handlingen er egnet til å oppnå en skatte- eller avgiftsmessig fordel. Med hensyn til egnetheten til å oppnå en slik fordel er det altså tilstrekkelig at simpel uaktsomhet foreligger.”²⁷

Bakgrunnen er at det er tilnærmet utenkelig at en skattyter foretar en av de handlinger som er nevnt i § 12-1 første ledd bokstavene a, b eller c, uten at formålet er å oppnå en skattemessig fordel. Uansett formål vil dessuten slike fordeler være meget påregnelige.

Strafferammen består av bøter eller fengsel inntil to år. Medvirkning straffes på samme måte, jf. § 12-1 nr. 2. Det er i paragrafen angitt fire former for skattesvik:

§ 12-1 nr. 1 bokstav a gir hjemmel til å straffe den som ”*gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler*”. Kriteriet uriktige eller ufullstendige opplysninger skal i denne sammenheng tolkes på samme måte som det tilsvarende kriteriet i § 10-2 nr. 1. Det er ikke noe krav om at skattekreditorene faktisk har lidt et tap som følge av at det er gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger, det er tilstrekkelig at disse er egnet til å gi slike fordeler. Opplysningene må dessuten være gitt til ligningsmyndighetene. Som eksempel på et forhold som omfattes av bestemmelsen kan nevnes Rt. 1994 side 1147 (skattekreditorene har imidlertid i dette tilfellet lidt et tap):

Skattyter hadde unnlatt å gi opplysninger i selvangivelsen om banksertifikater og renter av disse for årene 1986 til 1989, og ble for dette idømt ubetinget fengsel i 90 dager. Formuespostene hadde en samlet verdi på 7 550 000 kroner og inntektene utgjorde samlet 740 000 kroner.

²⁷ Se Ot.prp. nr. 21 (1991-92) på s. 41

§ 12-1 nr.1 bokstav b gir hjemmel for å straffe den som ”*utferdiger uriktig dokument når han forstår eller bør forstå at dokumentet er egnet som legitimasjon for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler*”. Som eksempel kan nevnes en bedriftseier som går til innkjøp av varer til private formål. Det utferdiges så en faktura til kjøperens firma istedenfor til kjøperen selv. Straffbarheten er da ikke betinget av at dokumentet faktisk er benyttet som legitimasjon overfor skattemyndighetene, men av at utstederen av dokumentet forstod eller burde ha forstått at dette var egnet som legitimasjon, for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Fra rettspraksis kan nevnes et tilfelle der en mann som tidligere var ustraffet ble idømt ubetinget fengsel i 120 dager for blant annet overtredelse av lignl. § 12-3 nr. 2, jf. nr. 1 bokstav b (nåværende § 12-1 nr. 1 bokstav b).²⁸ I forbindelse med entreprenørvirksomhet hadde vedkommende utferdiget fem falske fakturaer som til sammen beløp seg til 322 644 kroner.

§ 12-1 nr. 1 bokstav c gir hjemmel til å straffe den som ”*overtrer valuta-reguleringsloven eller bestemmelser gitt i medhold av loven når han forstår eller bør forstå at overtredelsen er egnet som forberedelse for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler*”. Det er heller ikke her satt som vilkår for å straffe, at overtredelsen faktisk har ført til skatte- eller avgiftsmessige fordeler.

§ 12-1 nr. 1 bokstav d gir hjemmel til å straffe den som ”*på annen måte vesentlig overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov*”. Til forskjell fra de øvrige bestemmelsene er det etter denne bestemmelsen ikke noe vilkår at gjerningspersonen forstod eller burde ha forstått at handlingen kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Fullstendig unnlattelse av å gi oppgaver eller opplysninger til ligningsmyndighetene vil for eksempel rammes av dette straffalternativet.

3.4.2 Grovt skattesvik - § 12-2

Dersom skattesviket er grovt heves strafferammen til bøter eller fengsel inntil 6 år. Medvirkning straffes på samme måte, jf. § 12-2 nr. 1.

Det beror på en helhetsvurdering om skattesviket skal anses som grovt. Uvitenhet om de forhold som gjør overtredelsen grov er ingen unnskyldningsgrunn dersom uvitenheten skyldes grovt uaktsomme forhold, jf. § 12-2 nr.4.

²⁸ Se Rt. 1993 s. 927.

4 En presentasjon av forskjellene i reglene

4.1 Innledning

Som det fremgår av ovennevnte redegjørelse, har kriteriet uriktige eller ufullstendige opplysninger det samme innhold i bestemmelsene om henholdsvis endringsligning, tilleggsskatt og straff. Det innledende eksempelet som er nevnt i punkt 3.1 om stråselskapssaken i Rt. 2002 side 497, viser imidlertid at resultatet i de ulike sakene likevel kan bli ganske forskjellig. Dette kan ha sammenheng med at reglene om bevis i de ulike hjemmelsgrunnlagene ikke er sammenfallende. Skattyter vil etter omstendighetene ikke kunne straffes selv om det vil være adgang til å ilegge tilleggsskatt eller endre ligningen, eller han kan bare straffes for skattesvik for et mindre beløp. I det nevnte eksempelet fra rettspraksis ble vedkommende straffet for å ha unndratt NOK 5 mill. fra beskatning, mens endringsligningen og tilleggsskatten baserte seg på ca. NOK 25 mill. Dette kan være en konsekvens av de generelle strafferettslige beviskrav. Nå som det i tillegg gjelder et økt rettighetsvern i tilleggsskattesaker, vil slike forskjeller kunne oppstå også i forholdet mellom tilleggsskatt og materiell ligning.

Det vil i dette kapittelet gjøres rede for hvilke forskjeller som finnes i reglene om bevis, i henholdsvis materiell ligning, tilleggsskatt og straff. Fremstillingen vil i denne sammenheng konsentreres rundt reglene om bevisbyrde, bevisavskjæring, innsynsrett, selvinkriminering og domstolenes prøvelsesrett. Det vil videre til hvert av punktene bli foretatt en drøftelse om hvorvidt ulikhetene kan medføre problemer i forhold til effektivitet og skattyternes alminnelige rettsfølelse og tillitt til ligningssystemet, hvor ”smitteeffekten” da vil være et moment av særlig interesse. Som følge av rettighetsvernet i tilleggsskattesaker og straffesaker, kan opplysninger som det ikke gis innsyn i, eller bevis skaffet i strid med selvinkrimineringsvernet, bli avskåret. Disse rettighetene kan derfor ses på som en del av reglene om bevisavskjæring. Av hensyn til ryddighet er forskjellene i denne forbindelse likevel valgt behandlet som eget punkt.

4.2 Bevisbyrdereglene

Bevisbyrdereglene er de regler som bestemmer hvor høy grad av sannsynlighet som må foreligge for at et bestemt faktum skal anses bevist.

4.2.1 Materiell ligning og straff

I straffeprosessen gjelder prinsippet om in dubio pro reo ("i tvil for tiltalte"), som går ut på at det er påtalemyndigheten som har bevisbyrden, og at enhver rimelig tvil skal komme tiltalte til gode. Det er ansett som særdeles inngripende å bli kjent skyldig i straffesak. Det skjerpede beviskravet innebærer derfor en særlig rettssikkerhetsgaranti og utgjør på den måten en del av siktedes begunstigelser, favor defensionis. Uskyldspresumsjonen som er nedfelt i EMK art. 6 nr. 2 legger til grunn at en skal anses uskyldig inntil skyld er bevist, og er således også en side av bevisbyrdereglene.

Bevisbyrdereglene er i hovedsak uskrevne, og gjelder som alminnelige sedvane-rettslige prinsipper.

Det er et mål i både sivilprosess og straffeprosess at rettergangen bidrar til flest mulig materielt riktige dommer. Ut fra et effektivitetsperspektiv ville det da ha vært en fordel om ikke beviskravene ble satt for høyt. Et krav om bevisovervekt ville således resultert i flest riktige avgjørelser, og ville på den måten vært den mest effektive løsningen. Dette utgangspunktet må imidlertid i betydelig grad modifiseres i straffeprosessen. Fordi straff er en så alvorlig sanksjon blir det et mål i seg selv å ikke dømme uskyldige, selv om dette samtidig innebærer at en rekke skyldige blir frikjent. Det må således stilles betydelige krav til bevisbyrden for å oppnå en betryggende grad av rettssikkerhet. En slik rettergang, som innebærer en høy grad av sikkerhet for at ikke uskyldige blir dømt, vil skape tillit til rettspleien. Straffeprosessens regler oppstiller et krav om "bevist over enhver rimelig tvil", som innebærer en meget høy grad av sannsynlighet. Til tross for at kravet kan variere noe i praksis avhengig av hvor alvorlig forholdet er, vil dette være en viktig forskjell til de regler som gjelder i sivilprosess.

Det gjelder ingen alminnelig regel om beviskrav i sivilprosess, men enkelte lovbestemmelser, rettspraksis, teori og reelle hensyn gir noen holdepunkter. I saker hvor det ikke er holdepunkter for noe annet, kan domstolen normalt legge prinsippet om sannsynlighetsovervekt til grunn.

Ligningsloven inneholder ingen klart definert bevisbyrderregel, men forarbeidene har gitt klart uttrykk for at det er det mest sannsynlige faktum som skal legges til grunn

ved anvendelsen av §§ 8-1 og 8-2. Det er med andre ord gitt uttrykk for at 51 % sannsynlighet er nok for å legge det aktuelle faktum til grunn. Det foreligger med dette en forskjell i bevisbyrdereglene i skattesaker og straffesaker, som kan føre til at det som blir bevist i skattesaken likevel ikke vil være bevist i straffesaken. På den måten kan skattyter dømmes for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i henhold til ligningen, og samtidig frikjennes for det samme forholdet i straffesaken.

Det kan her for øvrig oppstå en sammenheng til bevisavskjæringsreglene. Et eksempel kan belyse problemet: Det er bevist over enhver rimelig tvil at skattyter har gitt "uriktige eller ufullstendige" opplysninger til ligningsmyndighetene som kan medføre endring av ligningen og ileggelse av tilleggsskatt og straff. Fordi et viktig bevis i saken må avskjæres i tilleggsskattesaken og straffesaken, for eksempel fordi det ikke er gitt innsyn, gjenstår det bare 51 % sannsynlighet for at vedkommende har gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger" som kan medføre tilleggsskatt og straff. Når 51 % sannsynlighet ikke er nok til domfellelse i straffesaken oppstår den situasjon at skattyter for samme forhold kan dømmes for å ha gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger" i skattesaken og tilleggsskattesaken, og samtidig frifinnes for å ha gitt "uriktige eller ufullstendige" opplysninger i straffesaken.

Rettstilstanden med ulike bevisbyrderegler i saker om materiell ligning og straff er en parallell til reglene i saker om straff og erstatning, som imidlertid har vært gjenstand for mye kritikk. Det er ingen ideell situasjon at skattyter kan dømmes for brudd på opplysningsplikten i den ene saken og samtidig frikjennes i den andre. Slike regler kan virke uforståelige og på den måten svekke folks rettsfølelse. Det er i denne sammenheng ikke noe alternativ å redusere beviskravet i straffesaken. Hensynet til rettsikkerhet må her veie tungt og dette ville dessuten være i strid med de prinsipper som beviskravene i straffeprosessen bygger på fra langt tilbake i tid. Det ville på den annen side gå på bekostning av effektiviteten i ligningsforvaltningen om bevisbyrden skulle økes tilsvarende i skattesaken. Risikoen for å bli dømt i henhold til denne saken ville reduseres, noe som igjen ville kunne få konsekvenser for etterlevelsen av opplysningsplikten. Hensynet til effektivitet bør i denne sammenheng veie tyngre. Dessuten vil kravet til sannsynlighetsovervekt tross alt føre til flest riktige avgjørelser, og på den måten kan det hevdes at hensynet til rettssikkerhet også er tilfredsstillende ivaretatt.

4.2.2 Tilleggsskatten

I utgangspunktet skal tilleggsskatt ilegges når de objektive vilkårene foreligger, og bevisbyrden påligger videre i utgangspunktet ligningsmyndighetene. Det er de som må godtgjøre at skattyter har gitt ”*uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt*”. Det er imidlertid skattyter selv som har bevisbyrden for at det foreligger slike unnskyldelige forhold som gjør at tilleggsskatten bortfaller etter § 10-3 bokstav b. Ligningsmyndighetene må sannsynliggjøre at skattyter har handlet grovt uaktsomt eller forsettlig dersom forhøyet sats skal benyttes.

Forarbeidene til ligningsloven inneholder lite informasjon om bevisreglene og om hva som kreves for at kravene til henholdsvis skattyters og ligningsmyndighetenes bevisbyrde kan anses oppfylt. Praksis har lagt til grunn at prinsippet om sannsynlighetsovervekt skal være avgjørende både når bevisbyrden påhviler skattyter og når det er ligningsmyndighetene som har bevisbyrden.²⁹ Prinsippet om sannsynlighetsovervekt gjelder i følge praksis også ved bruk av forhøyet sats.

Etter gjeldende praksis er det med dette alltid tilstrekkelig å konstatere sannsynlighetsovervekt ved illeggelse av tilleggsskatt. Ligningsloven opererer altså i utgangspunktet med de samme bevisbyrderegler for henholdsvis skattesaker og tilleggsskattesaker. I denne henseende foreligger det altså en viktig forskjell i forhold til sanksjonen straff, hvor beviskravet er, som overfor nevnt, betydelig høyere.

Spørsmålet blir følgelig om EMK art. 6 inneholder ytterligere krav til bevisenes styrke, enn det sannsynlighetsovervektsprinsippet som følger av ligningslovens regler.

Krav til bevisenes styrke kan utledes av uskyldspresumsjonen i EMK art. 6 nr. 2. Artikkelen fastslår at enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal antas uskyldig inntil skyld er bevist etter loven. Bestemmelsen inneholder ingen uttrykkelig regel om hvilke krav til sannsynlighet som skal gjelde for å konstatere skyld. Konvensjonspraksis har imidlertid oppstilt et krav om at eventuell tvil skal komme tiltalte til gode. Så tidlig som i 1963 ble det uttalt følgende: ”*The onus to prove guilt falls upon the Prosecution, and any doubt is to the benefit of the accused*”.³⁰ Det ser ut til å

²⁹ Se NOU 2003: pkt. 4.7.3.9.

³⁰ Se Pfunders-saken, Østerrike mot Italia, Kommisjonens rapport i Yearbook of the European Court of Human Rights, Series A: Judgments and Decisions.

fremgå av dette at beviskravet er strengt – ”enhver tvil” skal komme tiltalte til gode. Senere praksis fra EMD kan dessuten se ut til å fastholde dette som en hovedregel.³¹

Praksis med hensyn til bruk av omvendt bevisbyrde og presumsjoner viser imidlertid at dette likevel ikke kan antas å gjelde absolutt. I Janosevic³² og Västberga Taxi³³ ble det bl.a. vurdert hvorvidt bruk av objektive straffebud og omvendt bevisbyrde for unnskyldelige forhold er i strid med uskyldspresumsjonen i konvensjonen. Dommene er særlig relevante fordi de svenske reglene på dette området er tilnærmet like de norske.³⁴ Den svenske tilleggsskatten ilegges også etter tilnærmet objektive kriterier, hvor skattyter må føre bevis for unnskyldelige forhold. Unnskyldningsgrunnene er videre i likhet med de norske reglene holdt innenfor nokså snevre rammer. Domstolen viste i den sammenheng til tidligere praksis, og la for det første til grunn at det ikke var i strid med konvensjonen å ha objektive elementer i straffelovgivningen. Deretter la Domstolen til grunn at svensk rett på dette punkt la bevisbyrden for eksistensen av unnskyldningsgrunner på skattyter. Svensk rett opererte med andre ord med en presumsjon, som det var opp til skattyter å tilbakevise.

I Salabiaku³⁵ fremgår det imidlertid at presumsjoner kan aksepteres når det gjelder faktum og rettsanvendelse. Forutsetningen er da at de holdes innenfor rimelige rammer, hvor det blir tatt hensyn til hva som står på spill og forsvarets rettigheter. Det må med andre ord være rimelig proporsjonalitet mellom midler og formål.³⁶ I de konkrete sakene kom EMD frem til at presumsjonene i de svenske reglene om tilleggsskatt lå innenfor slike rimelige rammer som konvensjonen krever. Det ble i den sammenheng særlig lagt vekt på statens finansielle interesser i skattesaker, og at skattyterne dessuten hadde visse muligheter til å diskulpere seg. Dommene kan tas til inntekt for at de norske reglene om illeggelse av ordinær tilleggsskatt ikke er i strid med uskyldspresumsjonen i EMK art. 6 nr. 2.³⁷

³¹ Se Barbera, Messegue and Jabardo mot Spania 1988 (sak 10590/83) og Västberga taxi aktiebolag & Vulic mot Sverige 2002 (sak 36985/97).

³² Se Janosevic v/Sverige – dom 23. juli 2002.

³³ Se Västberga Taxi v/Sverige – dom 23. juli 2002.

³⁴ Se NOU 2003: 7 pkt. 9.5.2.

³⁵ Se Salabiaku v/Frankrike – dom 7. oktober 1988 – Series A-141-A.

³⁶ Se NOU 2003: 7 pkt. 9.5.2.

³⁷ Se NOU 2003: 7 pkt. 9.5.2.

Når det gjelder kravet til bevisenes styrke ser det ut til at praksis fra EMD, både når det gjelder sivile saker og straffesaker, går i retning av at domstolen ikke ser det som sin oppgave å behandle spørsmål om bevisvurderingen ved nasjonale domstoler.³⁸ Dette er bekreftet i Kawka og Trojanowski and Rogosz, hvor Domstolen i begge sakene uttaler:

”Moreover, while Article 6 of the Convention guarantees the right to a fair hearing, it does not lay down any rules on the admissibility of evidence or the way it should be assessed, which are therefore primarily matters for regulation by national law and the national courts”.³⁹

Spørsmålet om krav til bevisenes styrke ble ikke direkte drøftet i Janosevic og Västberga Taxi. Det fremgår av SOU 2001: 25 Om skattetilllegg m.m. at spørsmålet må anses som uavklart. For å oppnå en rimelig grad av sikkerhet for at systemet ikke skal være konvensjonsstridig, foreslo svenskene å innføre den alminnelige strafferettslige regel om bevist over enhver rimelig tvil.

Det norske tilleggsskatteutvalget har derimot lagt til grunn at konvensjonen sannsynligvis ikke krever at det skal gjelde særlige krav til bevisenes styrke i tilleggsskattesaker. Systemet med samme krav til bevisenes styrke i tilleggsskattesaken og materiell beskatning blir derfor foreslått videreført.⁴⁰

Det ble i den forbindelse anført at hensynet til statens finansielle interesser i skattespørsmål tilsier at tilleggsskatt ilegges etter standardiserte regler. Videre til støtte for avgjørelsen blir det vist til en uttalelse i juridisk konvensjonslitteratur: EMK art. 6 nr. 1 ”*does not require that any particular rules of evidence are followed in national courts*” – verken i straffesaker eller i sivile saker.⁴¹ I følge forfatterne er dette en naturlig følge av at bevisreglene i betydelig grad varierer i de europeiske retts-systemene. Tilleggsskatteutvalget viser videre til at de samme forfatterne også uttaler følgende i forbindelse med EMK art. 6 nr. 2 (side 244): ”*As to the standard of proof,*

³⁸ Se NOU 2003: 7 pkt. 9.5.3

³⁹ Se Kawka v/ Polen – avvisningsavgjørelse 13. juli 1999, og Trojanowski and Rogosz v/ Polen – avvisningsavgjørelse 30. november 1999

⁴⁰ Se NOU 2003: 7 pkt. 9.5.3

⁴¹ Harris, O’Boyle and Warbrick (1995): Law of the European Convention of Human Rights, Bubberworths, London, s. 210

there is no clear statement that there is a requirement of proof of guilt beyond reasonable doubt.”

I og med at bevisbyrdereglene blir praktisert likt ved henholdsvis fastsettelse av den materielle ligningen og ved illeggelse av tilleggsskatt, er situasjonen slik jeg ser det ikke problematisk på dette området. Det foreligger imidlertid en potensiell risiko for at konvensjonen likevel oppstiller krav til bevisenes styrke, og at den norske praksisen er konvensjonsstridig. Det foreligger så vidt jeg vet ingen konkrete dommer fra EMD på dette området, så rettstilstanden er derfor usikker.

4.3 Bevisavskjæring

Reglene om bevisavskjæring modifierer utgangspunktet i nasjonal prosessrett, om at partene selv bestemmer hvilke bevis de ønsker å føre. Dersom det skal kunne oppstilles et unntak fra hovedregelen om fri bevisføring kreves imidlertid uttrykkelig hjemmel.

4.3.1 Den ulovfestede bevisavskjæringsregelen gjelder ikke i tilleggsskattesaker og straffesaker

Ved domstolsbehandlingen av skattespørsmål har det utviklet seg en ulovfestet bevisavskjæringsregel, for de opplysninger som skattyter burde ha kommet med til ligningsmyndighetene.⁴²

Det er derimot ikke tillatt å foreta slik bevisavskjæring når straffespørsmålet skal avgjøres. Bevisavskjæring krever uttrykkelig hjemmel, og hjemmel for å avskjære slike bevis finnes ikke i straffeprosessen. I straffesaker veier hensynet til sakens opplysning og et riktig resultat tungt. Disse hensyn er bl.a. søkt ivaretatt gjennom prinsippet om fri bevisførsel og prinsippet om fri bevisbedømmelse. Partene kan som hovedregel føre alle bevis som kan være av betydning for saken, og retten kan så vurdere de bevisene som er ført på fritt grunnlag, ubundet av formelle regler for hvilken vekt de ulike bevis skal tillegges. Disse prinsippene følger ikke av noen lovbestemmelse, men er nedfelt i rettspraksis.⁴³ Dessuten inneholder også EMK, som bl.a. straffeprosessloven presumeres å stemme overens med, krav til siktedes adgang til å føre bevis.⁴⁴

⁴² Se Rt. 1988 s. 539 (Dahle-dommen).

⁴³ Se NOU: 15 pkt. 5.5.3.4

⁴⁴ Se strprl. § 4.

I tilleggsskattesaken har skattyter i realiteten samme rett til å føre bevis som tiltalte i en straffesak, og EMK art. 6 nr. 3 bokstav d sikrer retten til å avhøre og føre vitner. I samsvar med denne oppfatningen følger det av Rt. 2002 s. 509 (Sundt), at bevis ikke kan avskjæres når tilleggsskattespørsmålet skal avgjøres. Høyesterett presiserte imidlertid i denne avgjørelsen at den utvidede adgangen til bevisføring i tilleggsskattesaken, ikke skal ha virkning for prøvingen av den materielle ligning. Det foreligger med andre ord ikke bare ulike regler om bevisføring med hensyn til straff og materiell ligning. Forskjellen gjelder nå også i forholdet mellom tilleggsskatt og materiell ligning, til tross for at begge disse spørsmål blir avgjort i samme rettsak.

4.3.2 Bevisavskjæring i skattesaker

Regelen har sin bakgrunn i en oppfatning om at det ikke er meningen at domstolen skal fungere som et ligningskontor.⁴⁵ Dens oppgave er å prøve lovmessigheten av forvaltningens vedtak, og da må også prøvningen skje på det samme grunnlag som forelå da vedtaket ble fattet.

Det var på 1920-tallet at bevisavskjæringen startet, og da bare i forhold til ligningsmyndighetenes skjønnsmessige avgjørelser. Om det også gjaldt en bevisavskjæringsregel utenfor de skjønnsmessige avgjørelser var lenge tvilsomt. I Rt.1928 s. 495 (Finne), la Høyesterett til grunn at skattyteren ikke var avskåret fra å få prøvet rettsspørsmålet for domstolene, til tross for at det måtte antas at skattyteren hadde tilsidesatt sin opplysningsplikt. Det ble med andre ord i denne dommen lagt til grunn at bevisavskjæringsregelen ikke gjelder i saker om rettsanvendelse.

I Rt. 1988 s. 539 (Dahle-dommen), ble det i et obiter dictum gitt uttrykk for at Høyesterett reserverte seg fra rettsoppfatningen om at domstolene i prøvningen av rettsanvendelsesspørsmål også kunne ta i betraktning premisser som ikke var kjent for ligningsmyndighetene. Til tross for at denne bemerkningen var i strid med den mange år gamle Finne-saken, har synspunktet blitt fulgt opp i senere saker, og har videre blitt formulert som et generelt prinsipp med henvisning til ovennevnte dom.

Bevisavskjæringen i skattesaker gjelder imidlertid ikke uten betingelser. I Rt. 1995 s. 1768 (Butt-dommen), ble det gitt uttrykk for en regel om at ligningsmyndighetene har en utvidet plikt til å bringe klarhet i forhold som fremstår som uklare og som det er grunn til å reagere på. I Rt. 2001 s. 1256 (Agip) og Rt. 2002 s. 509 (Sundt), ble betyd-

⁴⁵ Se Olav Klingenberg, Bevisavskjæring i skattesaker, Skatterett nr. 3 2002 s. 211.

ningen av et oppfordringsprinsipp utdypet. Bevisene skal avskjæres dersom skattyteren har hatt en særlig oppfordring til å korrigere den faktiske fremstillingen på et tidligere tidspunkt under ligningsbehandlingen. En slik særlig oppfordring kan enten følge av loven, gjennom direkte uttrykk fra ligningsmyndighetene eller av omstendighetene for øvrig.

Dersom oppfordringen følger av omstendighetene for øvrig, er det i følge en uttalelse i "Sundt-saken" av betydning hvilke krav retten synes det er *"rimelig å stille til skattyteren om å gi opplysninger på det aktuelle tidspunkt"*. Det må i denne vurderingen komme i betraktning hvorvidt skattyteren kan klandres for ikke å ha kommet med opplysningene på et tidligere tidspunkt.

Hvis skattyter ikke har blitt bedt om å fremlegge en bestemt opplysning eller bevis, og det heller ikke foreligger noen bestemt oppfordring om det, må skattyteren under domstolsbehandlingen ha mulighet til å påberope seg nye opplysninger eller bevis som utdyper, supplerer eller underbygger det han tidligere har anført. Derimot har han heller ikke under slike omstendigheter anledning til å komme med nye opplysninger som må anses som et nytt faktisk grunnlag for det han påstår. Selvangivelsessystemet som utgjør en bærebjelke i ligningsforvaltningen, ville stå i fare for å rase sammen, dersom skattyteren overfor retten i et gyldighetsspørsmål fritt skulle kunne påberope feil som har sin årsak i at skattyteren ikke har oppfylt sin opplysningsplikt etter loven.⁴⁶

Dersom skattyteren kan klandres for ikke å ha gitt de aktuelle opplysningene eller bevisene til ligningsmyndighetene, er utgangspunktet at de skal avskjæres, selv om de bare utdyper, supplerer eller underbygger det som tidligere er anført.

En viktig presisering ble likevel gjort i "Agip-dommen", Rt.2001 s. 1265. Prinsippene om kontradiksjon under rettergang tilsier at skattyter må ha lov til å ta til motmæle og føre motbevis, dersom ligningsmyndighetene trekker frem opplysninger eller bevis under domstolsbehandlingen, som ikke tidligere har vært fremlagt for skattyter.

⁴⁶ Se Magnus Aarbakke: 1986, Noe om domstolsprøvelse av skatteligninger, Festskrift til Torstein Eckhoff s. 782.

4.3.3 Er rettstilstanden med ulike bevisavskjæringsregler uheldig?

I Sundt-saken var retten til å føre vitner et av de problemene som ble tatt opp. Denne retten er nedfelt i EMK art. 6 nr. 3 bokstav d. Høyesterett la i denne dommen til grunn at skattyter har en utvidet rett til å føre bevis i tilleggsskattesaken. Samtidig la Høyesterett til grunn at reglene om bevisavskjæring fremdeles skal fastholdes for den materielle ligningens vedkommende. Det gjelder med dette en dualisme på vedkommende rettsområde, som muligens kan by på problemer. ”Skattyter kan føre bevis for at jorden er rund, og bli hørt med det i forhold til tilleggsskatten, men fordi ”nye bevis” ikke skal høres når ligningen skal vurderes, kan man ved denne fastholde at jorden er flat.”⁴⁷ Situasjonen vil for øvrig være den samme i relasjonen materiell ligning og straff. Det kan imidlertid bemerkes at forskjellene muligens vil være enda mer fremtredende i forholdet mellom tilleggsskatt og materiell ligning, da det i denne relasjonen eksisterer en meget nær sammenheng. Bl.a. kan nevnes at begge sakene behandles i samme rettssak, og at tilleggsskatten fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt.

Dualismen i bevisavskjæringsreglene i tilleggsskatt og skatt, kan ha den konsekvens at domstolene i samme sak legger forskjellig faktum til grunn når de ulike spørsmålene skal avgjøres. Mens skattyter har fri bevisførsel for så vidt angår tilleggsskatten og grunnlaget for denne, kan bevisførselen begrenses ved prøvingen av selve ligningen. Dette kan som ovenfor nevnt resultere i at det som blir bevist i tilleggsskattesaken, likevel ikke kan få betydning for ligningen. De nye opplysningene som kan fremlegges under domstolsbehandlingen, kan medføre at det blir klart at skattyter har rett i at ligningen er feil, og at tilleggsskatten må bortfalle eller reduseres. Hvis det er slik at dette nye og avgjørende beviset likevel ikke kan vektlegges ved ligningen, slik at dommeren tvinges til å fastholde en ligning som materielt sett er gal, kan det reises spørsmål om ikke dette vil svekke respekten for rettssystemet. Det kan fremstå som en uheldig rettstilstand hvis domstolene skal måtte tvinges til å avsi gal dom. Det at landets befolkning har tillit til domstolene er av avgjørende betydning for et velfungerende rettssystem. Regler som strider mot folks rettsfølelse kan få uheldige konsekvenser for dette tillitsforholdet.

⁴⁷ Se Olav Klingenberg, Plenumsdommene i Høyesterett – hvilke konsekvenser kan de få, LoR 2003 s. 331.

Det ble i Sundt-saken påpekt av flertallet at det også på andre rettsområder gjelder ulike bevisregler, som innebærer at domstolene prøver et faktum etter forskjellige regler i samme sak. Flertallet la med dette til grunn at tilstanden ikke nødvendigvis vil være problematisk. I tråd med dette synspunktet nevner tilleggsskatteutvalget straffesaker som eksempel. Her gjelder det ulike krav til bevisets styrke for straffespørsmålet og kravet om erstatning eller oppreisning. Disse reglene har imidlertid også vært gjenstand for en del kritikk, idet forskjellene i mange tilfeller strider mot folks rettsfølelse. Det kan derfor reises spørsmål om dette er et argument for å opprettholde systemet med ulike bevisregler også på området skatt og tilleggsskatt.

Karmøy-saken er et velkjent eksempel innenfor problemområdet med ulike bevisregler i straff og erstatning. Medienes debattering av saken kan bevitne at mange ikke forstår hvorfor erstatning skal idømmes, når det slik mange oppfatter det er bevist at handlingen som erstatningskravet knytter seg til ikke er begått. Reglene kan dessuten være med på å så tvil rundt frikjentes uskyld. Uten å gå nærmere inn på om hvorvidt det er ønskelig å opprettholde et slikt system innenfor straff og erstatning, kan det påpekes at hensynet til rettferdighet gjør seg sterkt gjeldende innenfor et masseforvaltningsområde som ligningsforvaltningen.

Det kan også fremstå som et paradoks at den ”illojale” skattyter, som forsøker å unndra skatt, vil få et fortrinn i form av en utvidet rett til å få sine bevis prøvet, mens den skattyter som har gitt riktige og fullstendige opplysninger vil være avskåret fra å føre tilleggsbevis ved en rettslig prøving.

Det vil dessuten alltid foreligge en viss fare for at tilleggsbevisene kan påvirke rettsanvendelsen ved fastsettelsen av den materielle ligningen. En slik rettstilstand strider imot hensynet til lik behandling av skattyterne, og vil lett kunne oppfattes som urettferdig.

I stedet for å argumentere for at det er mulig å opprettholde ulike regler, kan det spørres om ikke rettigheter skattyter har i forbindelse med de pønale reaksjoner også bør gis i alminnelige skattesaker. Med andre ord, er det nødvendig å opprettholde en bevisavskjæringsregel i skattesaker?

Bevisavskjæringspraksisen har vært gjenstand for en del kritikk, blant annet når det gjelder hensynet til rettssikkerhet.⁴⁸ Tradisjonelt har regelen vært begrunnet i blant annet hensynet til å unngå en uthuling av opplysningsplikten, hensynet til at domstolene

⁴⁸ Se Olav Klingenberg, Bevisavskjæring i skattesaker, Skatterett nr. 3 2002 s. 214.

ikke skal fungere som et ligningskontor og det generelle hensynet til effektivitet i forvaltningen.

Tilleggsskatteutvalget erkjenner at rettstilstanden ikke er ideell, men foreslår likevel ingen endringer på dette området.⁴⁹ Utvalget antar at de fleste skattytere vil være interessert i å legge frem alle relevante opplysninger for ligningsmyndighetene. Det vil være i skattyters interesse at ligningen så tidlig som mulig blir korrekt, og at rettslig behandling kan unngås. Uriktige eller ufullstendige opplysninger vil dessuten innebære andre negative konsekvenser for skattyter i form av utvidet endringsfrist og tilleggsskatt.

Når utvalget likevel legger til grunn at bevisavskjæringsregelen bør opprettholdes for selve ligningens vedkommende, er det begrunnet med at det ikke kan utelukkes at en del skattytere kan finne det hensiktsmessig å avvente saksbehandlingen i ligningsforvaltningen før de til slutt velger å fremlegge enkelte opplysninger. Utvalget hevder at det også kan foreligge andre grunner til at opplysninger ikke fremlegges før under domstolsbehandlingen, og at det derfor er påregnelig at skattytere i en del saker vil fremkomme med nye opplysninger. Her hadde det vært klargjørende med noen konkrete eksempler for å belyse problemstillingen, men slike blir ikke nevnt.

Det er mulig å tenke seg situasjoner der skattyter spekulerer i skjønnsligning. Dersom ligningsmyndighetene fastsetter ligningsgrunnlaget til et lavere grunnlag enn det som er reelt, vil skattyter ha tjent på å ikke gi de korrekte opplysningene. På den annen side risikerer skattyter samtidig at ligningen også kan bli satt for høyt. Bevisavskjæringsreglene kan da virke preventivt og gi skattyter et incentiv til å gi tilstrekkelige opplysninger til ligningsmyndighetene. Det kan reises tvil om hvorvidt muligheten for slike spekulasjoner bør ha utslagsgivende virkning i denne sammenheng. Sett fra et rettssikkerhetssynspunkt vil det være en klar fordel å kunne fremlegge alle relevante bevis i domstolsomgangen. På den måten vil sikkerheten for at ligningen er riktig øke, samtidig som legitimiteten i rettsvesenet ikke vil svekkes idet domstolene, på grunn av ulike bevisføringsregler, tvinges til å avsi avgjørelser som materielt sett er gale.

⁴⁹ Se NOU 2003: 7 pkt. 13.4.

4.4 Vernet mot selvinkriminering

Det er et viktig prinsipp i norsk straffeprosess at siktede ikke kan tvinges til å bidra til egen fellelse. Tiltalte har i medhold av dette prinsippet ingen plikt til å bidra til sakens opplysning ved å forklare seg eller medvirke til sakens oppklaring på annen måte.⁵⁰ Dette kan ses i sammenheng med at det er påtalemyndigheten som må føre bevis for tiltaltes skyld.

Bevis skaffet i strid med selvinkrimineringsforbudet, er heller ikke tillatt i henhold til EMK art. 6, som grunnlag for et tilleggsskattevedtak. Denne retten til å avskjære bevis kommer ikke direkte til uttrykk i EMK, men fast praksis viser at prinsippet har blitt utledet av konvensjonens krav til en rettferdig rettergang i straffesaker.

Retten til ikke å inkriminere seg selv kan stå i et spenningsforhold til den straffesanksjonerte opplysnings- og selvangivelsesplikt som påligger skattyter etter ligningsloven. Det oppstår her spørsmål både i relasjon til selve fremtvingelsen av bevis og bruken av slikt bevis.

4.4.1 Hvilke opplysninger er man vernet mot å oppgi?

Selvinkrimineringsforbudet innebærer at siktedes ønske om å ikke forklare seg må respekteres.⁵¹ Ligningsmyndighetene kan derfor ikke tvinge siktede til å medvirke til egen straffellelse ved å avgi forklaring. Vernet gjelder imidlertid ikke slike bevis som foreligger uavhengig av den siktedes vilje. Det må derfor kunne tas beslag i dokumenter eller tas blodprøve eller lignende av siktede, uten at dette er i strid med selvinkrimineringsforbudet. Det er ingen direkte sammenheng mellom slike bevis og siktedes ønske om å forklare seg. I tråd med dette synspunktet har EMD i Saunders-saken trukket en linje mellom bevis som er knyttet til siktedes vilje, og bevis hvis eksistens er uavhengig av denne viljen.⁵²

⁵⁰ Dette følger av strprl. §§ 90, 91, 92 og 232, strl. § 167 (som unntar siktede for straffansvar også for falsk forklaring) og EMK art. 6.

⁵¹ Se NOU 2003: 15 pkt. 5.7.12.3

⁵² Se Saunders mot Storbritannia 1996 (sak 19187/91) avsnitt 69.

Til tross for utgangspunktet om at det er adgang til å ta beslag i dokumenter, kan det imidlertid rammes av forbudet å tvinge en siktet til å delta aktivt i å finne frem til de inkriminerende dokumentene.⁵³

Retten til å forholde seg taus strekker seg ikke lenger enn til å nekte å besvare selvinkriminerende spørsmål, som vil si spørsmål der svaret kan medføre en sanksjon som er en avgjørelse av en straffesiktelse i konvensjonens forstand.⁵⁴ Skattyter kan med andre ord ikke generelt nekte å gi enhver opplysning i et sakskompleks, under henvisning til selvinkrimineringsvernet. Dette ble understreket av EMD i Serves-saken.⁵⁵ Klageren, som var siktet i konvensjonens forstand, hadde nektet å avlegge ed og å forklare seg. For dette ble han ved tre anledninger ilagt bøter. EMD kom likevel frem til at dette ikke var en krenkelse av taushetsretten. Det var grunn til å anta at det ville bli stilt inkriminerende spørsmål. Dette ga likevel ikke klageren rett til å nekte å avlegge eden og å besvare ethvert spørsmål. Hvert spørsmål måtte da vurderes for seg. EMD la her til grunn at edsavleggelsen skulle sikre at de svar som eventuelt ble gitt, var sanne, ikke tvinge vitnet (som var straffesiktet i EMKs forstand) til å forklare seg.⁵⁶

Etter norsk intern rett kan en siktet heller ikke straffes for å ha gitt uriktig forklaring. EMK inneholder imidlertid ikke en tilsvarende regel om straffrihet for uriktige opplysninger. Konvensjonen gir siktede rett til å forholde seg taus, men hvis vedkommende velger å avgi forklaring, foreligger det plikt til å snakke sant. Det kan derfor bli regnet som et nytt straffbart forhold dersom skattyter gir uriktige opplysninger under saksbehandlingen eller ved stedlig ettersyn. De uriktige opplysningene vil da ikke kunne benyttes som selvstendig grunnlag for anmeldelse og straff, i og med at det etter intern rett er straffrihet for å lyve, men de vil kunne sanksjoneres med tilleggsskatt, som etter interne regler ikke er straff.⁵⁷

Etter at skattyter er siktet i konvensjonens forstand, har han, til tross for at endringssaken ikke er omfattet av konvensjonsvernet, likevel rett til å forholde seg taus i endringssaken som sådan, med mindre det kan utelukkes at opplysningene kan danne

⁵³ Se JB mot Sveits 2001 (sak 31827/96).

⁵⁴ Se NOU 2003: 15 pkt. 5.7.12.3.

⁵⁵ Se Serves v/ Frankrike – dom 20. oktober 1997 – RJD 1997 s. 2159

⁵⁶ Dette synspunktet er dessuten sammenfallende med resultatet i Rt. 1997 s. 1303.

⁵⁷ Se Grete Thue Skatterett nr. 2 2003.

grunnlag for en straffesiktelse, jf. JB⁵⁸ Dette har sin bakgrunn i at det i praksis vil være vanskelig å skille mellom endring og ileggelse av tilleggsskatt.

4.4.2 Hva går konvensjonsstridig press ut på?

Det er bruk av ”methods of coercion or oppression in defiance of the will of the “person charged”” som ikke er tillatt. Dette fremgår av JB og en rekke andre dommer, og er derfor å regne som Domstolens festede uttrykk for innholdet i prinsippet.

Opplysningsplikt under trussel om straff på siktelsesstadiet vil være et praktisk og viktig eksempel på konvensjonsstridig tvang. Det går likevel en grense for hva som kan karakteriseres som uakseptabel tvang. Det vil for eksempel ikke være i strid med prinsippet å rette forespørsler til skattyter og oppfordre han til å forklare seg.⁵⁹ Det er heller ikke uten videre konvensjonsstridig å trekke slutninger av tausheten i siktedes disfavør.⁶⁰ Det må da foretas en konkret vurdering der tyngden av bevis materialet som ellers peker i samme retning og graden av press som legges på siktede vil være av betydning.

4.4.3 Hvilke konsekvenser eller problemer medfører selvinkrimineringsvernet for bevisføringen i skattesaker og tilleggsskattesaker?

Ligningsmyndighetene må sørge for at det blir gitt tilstrekkelige opplysninger til at fastsettelsen av skatter og avgifter blir riktigst mulig. Samtidig er det viktig å sikre at muligheten for anvendelse av sanksjoner står åpen. Inkrimineringsvernet kan i denne forbindelse skape problemer i forhold til adgangen til å benytte fremtvunget bevis i etterfølgende sanksjonssak.

Høyesterett var lenge av den oppfatning at forbudet mot selvinkriminering ikke var til hinder for å benytte de forklaringene som var avgitt til administrative myndigheter under forklaringsplikt, som bevis i en straffesak.⁶¹ Det følger imidlertid nå av Saunders-saken at dette synspunktet neppe kan opprettholdes fullt ut.⁶² EMD's

⁵⁸ Se JB mot Sveits 2001 (sak 31827/96).

⁵⁹ Se NOU 2003: 7 pkt. 9.4.3.6

⁶⁰ Se Murray v/ UK – dom 8. februar 1996 – RJD 1996 s. 30

⁶¹ Se Rt. 1994 s. 610 (Bølgepappkjennelsen)

⁶² Se Saunders v/ UK – dom 17. desember 1996 – RJD 1996 s. 2044

avgjørelse i denne saken kan tas til inntekt for at det kan være begrensninger i adgangen til bruk av opplysninger, fremskaffet under trussel om straff ved administrative kontrollundersøkelser, i en senere straffesak, selv om disse kontrollundersøkelsene i seg selv ikke er omfattet av EMK artikkel 6 og vernet mot selvinkriminering. Det er likevel noe uklart hvor langt dommen rekker.

Det er bekreftet i praksis fra EMD at selvangivelsesplikten i seg selv ikke skaper problemer i forhold til selvinkrimineringsvernet.⁶³ I utgangspunktet inntreffer vernet fra det tidspunkt det foreligger en straffesiktelse ("criminal charge"). Dette følger av ordlyden i artikkel 6. I tråd med dette utgangspunktet er det derfor ikke konvensjonsstridig å pålegge skattyter en straffesanksjonert opplysningsplikt om forhold som ikke har noen sammenheng med en straffesiktelse i konvensjonens forstand. Det kan i denne forbindelse reises spørsmål om ligningsmyndighetene kan trenere tidspunktet for når selvinkrimineringsvernet kommer til anvendelse, ved å vente i det lengste med å sende ut varsel om tilleggsskatt eller krav om straff. Dette har de imidlertid neppe anledning til, idet praksis fra domstolen viser at tidspunktet for når det foreligger straffesiktelse i konvensjonens forstand kan inntreffe før det er reist formell siktelse etter de nasjonale regler.⁶⁴ Spørsmålet blir følgelig hvilken type kontroll eller tilsyn som kan utløse selvinkrimineringsvernet. Høyesterett har i den forbindelse lagt til grunn at ligningsmyndighetene har anledning til å henvende seg til skattyter, be om tilleggsopplysninger og iverksette administrative kontrolltiltak vedrørende riktigheten av opplysninger skattyter har gitt, herunder foreta stedlig kontroll, uten at skattyter kan anses som straffesiktet i konvensjonens forstand.⁶⁵

"Utgangspunktet er at likningsmyndighetene (og fylkesskattekontorene) har anledning til å henvende seg til skattyter, be om tilleggsopplysninger og iverksette administrative kontrolltiltak vedrørende riktigheten av opplysninger som skattyter har gitt, herunder stedlig kontroll, uten at skattyter kan anses som straffesiktet etter artikkel 6... Ordinære kontrolltiltak kan etter dette ikke anses for å utgjøre en straffesiktelse. Det kreves noe mer, nemlig at vedkommende myndighet underretter om at en administrativ reaksjon av strafferettslig karakter etter artikkel 6 kan være aktuell for nærmere angitte overtredelser som skattyteren anses for å ha begått."

⁶³ Se *Allen v/ UK* – avvisningsavgjørelse 10. september 2002

⁶⁴ Se *Corigliani v/ Italia* – dom 10. desember 1982 – Series A-57

⁶⁵ Se Rt. 2000 s. 996

Høyesterett bygger her blant annet på EMDs dom i Saunders, som nettopp gjaldt vernet mot selvinkriminering og som igjen bygger på Fayed.⁶⁶ Saunders-saken gjaldt imidlertid etterfølgende straffesak, men det er neppe grunn til å skille mellom etterfølgende ordinær straffesak og etterfølgende sak om administrative sanksjoner som innebærer avgjørelse av en straffesiktelse i konvensjonens forstand.⁶⁷

Tilleggsskatteutvalget legger med dette til grunn at skattyterne ikke kan påberope seg vernet mot selvinkriminering under administrative undersøkelser med sikte på å bringe klarhet i grunnlaget for skatteberegningen.⁶⁸ Det legges videre til grunn at dette også må gjelde selv om resultatet av undersøkelsene senere kan bli brukt som grunnlag for en straffesiktelse, det vil si dersom undersøkelsene skulle avdekke skatteunndragelse, slik at det er grunnlag for anvendelse av sanksjoner. Slike undersøkelser kan ikke sies å medføre at skattyter er ”substantially affected” i konvensjonens forstand. Denne forståelsen ivaretar både hensynet til effektiviteten i ligningsforvaltningen, med hensyn til etterlevelsen av opplysningsplikten, og skattyters behov for rettssikkerhet når et eventuelt sanksjonsspørsmål er aktualisert.

Etter at skattyter har status som siktet, vil vedkommende ha rett til å forholde seg taus og ikke ha plikt til å gi opplysninger som kan gi grunnlag for sanksjoner. Det vil imidlertid på dette området kunne oppstå en ”smitteeffekt”. Selv om selve endrings-saken ikke er vernet av konvensjonen og det isolert sett ikke kan være tale om noe vern mot selvinkriminering i relasjon til opplysninger som skal tjene til opplysning av beregningsgrunnlaget for skatt, kan det i praksis være vanskelig å skille mellom de to sakene. Dette vil da særlig være tilfelle i forholdet mellom tilleggsskatt og endrings-ligningen, som følger en meget sammensatt prosess. I JB hadde klageren rett til å forholde seg taus fordi det ikke kunne utelukkes at ubeskattede inntekter som ville fremkomme av de dokumentene myndighetene hadde bedt om, kunne utgjøre et straffbart forhold.⁶⁹ Skattyter har altså rett til å forholde seg taus i forhold til endrings-saken som sådan når han er siktet, med mindre det kan utelukkes at opplysningene kan utgjøre et straffbart forhold. Skattyter som forsøker å unndra skatt får med dette et utvidet vern også i forhold til ligningen, og nyter på den måten en bedre beskyttelse enn lojale

⁶⁶ Se Fayed v/ UK – dom 21. september 1994 – Series A-294-B

⁶⁷ Se NOU 2003: 15 pkt. 5.7.12.4

⁶⁸ Se NOU 2003: 7 pkt. 9.4.3.3

⁶⁹ Se JB v/ Sveits dom 3. mai 2001

skattytere. Dette kan ha uheldige konsekvenser for rettsfølelsen og den alminnelige tillit til ligningssystemet. Det er imidlertid på dette området vanskelig å komme frem til en bedre løsning. Det vil på den ene siden være konvensjonsstridig å redusere vernet til siktede, og samtidig vil det på den andre siden være å undergrave selvangivelses-systemet dersom alle skattytere skal ha rett til taushet.

4.5 Retten til innsyn

Prinsippet om at partene skal være likestilt under rettergang og prinsippet om kontradiksjon er sentrale krav til en rettferdig rettergang. Det kontradiktoriske prinsipp går ut på at partene i en prosess skal ha anledning til å uttale seg om saken og til å gjøre seg kjent med det motparten har anført, før det blir avsagt dom i saken. I tillegg til både å gjelde i straffesaker og sivile saker, gjelder prinsippet også i forvaltningssaker.

Det er videre nær sammenheng mellom prinsippene om likestilling og kontradiksjon under rettergang. Det ville bl.a. innebære forskjellsbehandling dersom den ene part ikke fikk kommentere det materiale som motparten anfører.

4.5.1 Innsynsrett i skattevedtak

I følge lignl. § 3-4 nr. 1 har skattyteren ”rett til å bli gjort kjent med saksdokument som angår hans ligning”. Det er likevel fra dette utgangspunktet gjort en rekke unntak i bestemmelsens nr. 2. Blant annet kan innsyn nektes i dokumenter som er utarbeidet for saksforberedelsen.

Ofte har avvisning av en innsynsbegjæring blitt begrunnet i ligningsforvaltningens ressurssituasjon. Utvidet innsynsrett behøver imidlertid ikke å gå på bekostning av effektiviteten. Tvert i mot kan hensynet til effektivitet tilsi at innsyn bør gis.⁷⁰ Retten til innsyn vil ha betydning for skattyters mulighet for å kunne ta til motmæle, slik at kravet til kontradiksjon blir oppfylt. Dersom ikke skattyter gis anledning til å kommentere det grunnlag et vedtak bygger på, vil risikoen for feil være

⁷⁰ Se Bettina Banoun, Rett, plikt og effektivitet i skattesaker, LoR 2004 s. 252

stor.⁷¹ Innsynsrett kan på denne måten være et ressurseffektivt middel for å sikre riktige ligningsresultater. Innsyn på et tidlig stadium kan være med på å hindre unødige klageomganger og domstolsbehandling.

Finansdepartementet ga i 1984 retningslinjer for at det burde praktiseres mer-offentlighet, dersom ikke særlige grunner talte imot.⁷² Skattedirektoratet var ikke uten videre enig i dette, og ga i 1999 uttrykk for at behovet for innsyn i innstillingen til vedtak måtte bero på en konkret vurdering i den enkelte sak. Direktoratet la også vekt på at en generell ordning der innstillingen til vedtak skal sendes skattyter, ikke er ønskelig av hensyn til ressursituasjonen.⁷³ Dette standpunktet ble kritisert av sivilombudsmannen, som ga uttrykk for at den riktige innfallsvinkelen måtte være om det i det konkrete tilfellet foreligger særlige grunner som taler for å nekte innsyn.⁷⁴ Det ble i denne forbindelse fremhevet at innsyn skal gis uten noen nærmere vurdering av hvorvidt skattyter har behov for det, dersom det ikke i det konkrete tilfellet kan oppstilles gode grunner til ikke å gjøre det. Sivilombudsmannen påpekte videre at retten til innsyn vil følge av hensynet til kontradiksjon i de tilfeller der innstillingen blir bygget på nytt faktum eller en annen rettsanvendelse enn tidligere.

Skattedirektoratet ga i brev av 26. august 2002 veiledning om at skattyter burde få innsyn i forslag til vedtak i nemndene, men at innsynsretten likevel skulle begrenses til den delen av forslaget som omhandlet sakens faktiske side. Sivilombudsmannen kritiserte også denne begrensningen i innsynsretten. I brev av 5. november 2002 har Skattedirektoratet ved fornyet vurdering kommet til at skattyter nå bør gis innsyn i hele forslaget til nemndsvedtak. Bare dersom det foreligger tungtveiende grunner i den konkrete sak, skal innsyn nektes. Man trenger med andre ord ikke å påberope seg EMK for å se hva ligningskontorene vektlegger. Behovet for innsyn kan imidlertid i enkelte tilfeller likevel gå enda lenger, og da blir det på nytt interessant hvilke regler som kan sies å følge av konvensjonen på dette området.

⁷¹ Se Arvid Aage Skaar, Et spørsmål om rettssikkerheten i ligningsforvaltningen, *Skatterett* 1999 s. 373 flg. Det påpekes her av forfatteren at skattyteren har behov for å se referat av anførsler, vurdering av faktum, anvendelse av rettsregelen og foreløpig innstilling, særlig fordi ligningsmyndighetene har stor saksmengde, slik at risikoen for feil alltid vil være til stede.

⁷² Finansdepartementets veiledende retningslinjer av 26. januar 1984.

⁷³ Se *Utv.* 1999 s. 1338.

⁷⁴ Se Sivilombudsmannens årsmelding til Stortinget for 2001 s. 118 flg.

4.5.2 Innsynsrett i straffesaker og tilleggsskattevedtak

I straffesaker står prinsippet om kontradiksjon ekstra sterkt. Det er et sentralt krav at forsvaret skal få anledning til å kommentere og imøtegå det som fremlegges fra den andre siden. Tiltalte i en straffesak skal ikke ha dårligere muligheter enn aktor til å presentere sin sak for domstolene.⁷⁵ Det følger med dette av konvensjonens krav til en rettfærdig rettergang (fair trial) at forsvareren under domstolsbehandlingen må få innsyn i de dokumenter som skattemyndighetene fremlegger, og videre få mulighet til å vurdere om imøtegåelse er nødvendig.

Når det gjelder tilleggsskattevedtak reiser prinsippet om kontradiksjon spørsmål om hvilke krav konvensjonen stiller til innsyn, både under den administrative behandlingen og under domstolsbehandlingen. Denne problemstillingen er selvfølgelig mest aktuell for de dokumentene som skattyter ikke har lagt frem selv.

I Bendenoun⁷⁶ var innsyn i skattemyndighetenes saksdokumenter det underliggende spørsmål. Det følger av denne dommen at det ikke kan utelukkes at det etter omstendighetene kan foreligge en plikt til å fremlegge saksdokumenter fra forvaltnings-saken, som følge av kravet til kontradiksjon. Dersom et krav om innsyn skal imøtekommes, må det i alle fall begrunnes med hvorfor innsyn er nødvendig for å kunne ta til motmæle.

I Bendenoun hadde forvaltningen ikke gått med på å fremlegge alle dokumentene, til tross for en anmodning fra skattyter. Da saken fremstod som omfattende og det ikke var angitt presise grunner for hvorfor innsyn var nødvendig, ble dette likevel ikke ansett å være en krenkelse av EMK.

Tilleggsskatteutvalget legger til grunn at *”skattyter, for så vidt gjelder grunnlaget for ileggelse av tilleggsskatt, må gis en reell mulighet til effektivt å kunne imøtegå det materiale som ligningsmyndighetene baserer sine vurderinger og sin avgjørelse på”*.⁷⁷ Skattyter må med dette få innsyn i, og mulighet til å kommentere og imøtegå de dokumentene som ligningsmyndighetene bygger tilleggsskattevedtaket på eller som legges fram for retten. Forutsetningen er da at skattyter begrunner hvorfor dokumentene er nødvendige for forsvaret.

⁷⁵ Se SOU 2001: 25 Skattetilllegg m.m. s. 160.

⁷⁶ Se Bendenoun v/ Frankrike – dom 24. februar 1994 – Series A-284.

⁷⁷ Se NOU 2003: 7 pkt 12.2.4.

Unntakene fra innsynsretten som følger av lignl. § 3-4 nr. 2 kan, som en konsekvens av at skattyter er siktet etter konvensjonen, ikke fullt ut videreføres for tilleggsskatten. Det er i denne sammenheng naturlig å ta utgangspunkt i hvordan innsynsretten er løst i straffeprosessloven.⁷⁸ Siktete har etter strprl. som hovedregel krav på innsyn i sakens dokumenter, men på etterforskningsstadiet er retten til innsyn begrenset til den delen av sakens dokumenter som ikke kan skade etterforskningen, jf. strprl. § 242. Etter at det er reist tiltale har siktete derimot som den klare hovedregel rett til fullt innsyn, jf. strprl. § 264.

Det fremgår av praksis at varsel om tilleggsskatt utgjør skjæringstidspunktet for når skattyter er siktet etter konvensjonen. Ifølge tilleggsskatteutvalget er også dette det mest nærliggende skjæringstidspunkt i forhold til innsynsretten. Til tross for at saken fremdeles ikke nødvendigvis er avgjort på dette tidspunktet, må dette likevel fremstå som et fornuftig skjæringspunkt i mangel av et bedre alternativ.

Det er mer usikkert hvorvidt det også må gis innsyn i underliggende dokumenter som myndighetenes vurderinger bygger på.⁷⁹ Spørsmålet stiller seg spesielt vanskelig der det er tale om erfaringsmateriale som bygger på taushetsbelagte opplysninger fra andre saker.⁸⁰ Ligningsmyndighetene har etter lignl. § 3-13 taushetsplikt om formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Det kan tenkes at denne taushetspliktsbestemmelsen i gitte tilfeller vil kunne kollidere med skattyters rett til innsyn etter konvensjonen. I en artikkel av Olav Klingenberg hevdes det at ligningskontorene, i saker om internprising mellom beslektede selskaper, viser til andre saker, samtidig som de påpeker at de på grunn av taushetsplikten ikke kan gi detaljene i de sakene som de hevder er sammenlignbare.⁸¹ Skattyter blir da hensatt i en ganske hjelpeløs situasjon. Spørsmålet blir følgelig om skattyter har krav på å få se sammenligningsgrunnlaget som viser grunnlaget for anklagen, jf. strprl. § 242 og § 264. Klingenberg er av den oppfatning at fordi varselet om tilleggsskatt er en straffeanklage så må retten til innsyn kunne avledes av EMK art. 6 nr. 3 a og b, retten til å bli informert

⁷⁸ Se NOU 2003: 7 pkt. 12.2.4.

⁷⁹ Se NOU 2003: 7 pkt. 9.4.2.2.

⁸⁰ Se Olav Klingenberg, Plenumsdommene i Høyesterett – hvilke konsekvenser kan de få, LoR 2002 s. 323.

⁸¹ Se Olav Klingenberg, Plenumsdommene i Høyesterett – hvilke konsekvenser kan de få, LoR 2002 s. 332.

om anklagens bakgrunn og til å ha ”adequate facilities for the preparation of his defence”.

Menneskerettsloven § 3 gir EMK en generell forrang i tilfelle motstrid med andre regler. Jeg antar at dette innebærer at konvensjonen også må ha forrang i forholdet til ligningslovens bestemmelser om taushetsplikt. Tilleggsskatteutvalget er imidlertid av en annen oppfatning.⁸² Dersom de skattytere som de taushetsbelagte opplysningene angår, ikke gir tillatelse til dokumentinnsyn, legger utvalget til grunn at taushetsplikten må gå foran retten til dokumentinnsyn. Utvalget slår imidlertid likevel fast at tilleggsskatt ikke kan ilegges uten at skattyter har hatt rimelig mulighet til å imøtegå det som anklagen om uriktige eller ufullstendige opplysninger bygger på.

En mulighet som ble vurdert av tilleggsskatteutvalget var å endre lignl. § 3-13 til å gi skattyter, som har mottatt varsel om tilleggsskatt, krav på innsyn i taushetsbelagte opplysninger som vil bli benyttet som grunnlag for tilleggsskattevedtaket.⁸³ Dette ble av utvalget imidlertid ikke vurdert til å være noen tilfredsstillende løsning, i og med at skattytere som gir private opplysninger til ligningsmyndighetene under trussel om tilleggsskatt og straff, burde ha et krav på at ikke andre får kjennskap til de gitte opplysningene.

Det beror på en interesseavveining å avgjøre hvilke av to motstridende interesser som i første rekke skal gis prioritet. Opplysningsplikten er ansett for å utgjøre en bærebjelke i ligningsforvaltningen, og hviler på et tillitsforhold mellom staten og borgerne. Dersom innsyn skulle tillates i slike opplysninger, ville det slik jeg ser det oppstå et brudd i dette tillitsforholdet som muligens ikke vil være helt uproblematisk. Jeg kan for eksempel forestille meg at skattytere med opplysninger av forretningsmessig art vil måtte vurdere risikoen for at uvedkommende får kjennskap til opplysningene, i forhold til hvilken risiko det er for at ligningsmyndighetene får kjennskap til et eventuelt brudd på opplysningsplikten.

Det kunne i denne sammenheng være en mulighet å gi de taushetsbelagte opplysningene i anonymisert form, men fordi det i enkelte tilfeller likevel vil være mulig å identifisere hvem opplysningene angår, påpeker tilleggsskatteutvalget at det vil være betenkeligheter ved en slik løsning.⁸⁴ Opplysningene bør imidlertid ofte kunne

⁸² Se NOU 2003: 7 pkt. 12.2.4

⁸³ Se NOU 2003: 7 pkt. 12.2.4

⁸⁴ Se NOU 2003: 7 pkt. 12.2.4

anonymiseres på en tilfredsstillende måte. Det kan derfor reises tvil om dette argumentet bør få avgjørende betydning, i forhold til den fordel innsynsrett ville innebære for rettsikkerheten.

Tilleggsskatteutvalget legger til grunn at ligningsmyndighetene ikke kan bygge en tilleggsskattesak på opplysninger som det på grunn av taushetsplikten ikke kan gis innsyn i. Taushetsbelagte opplysninger kan med andre ord ikke danne ”det hovedsaklige grunnlag” for tilleggsskatt.⁸⁵ Utvalget legger altså ikke opp til at det må ses helt bort fra de taushetsbelagte opplysningene ved bevisvurderingen, så lenge disse bare ikke utgjør ”det hovedsaklige grunnlaget”. Etter min oppfatning er dette ingen særlig tilfredsstillende løsning på problemet. Det har blitt hevdet i juridisk teori at utvalget med dette legger seg på en minimumslinje i forhold til hva som kan passere i forhold til EMD, og derfor ikke gir fullt gjennomslag for menneskerettighetene.⁸⁶ Dette synspunktet kan jeg si meg enig i, da det må være en uheldig situasjon å legge opp til et system der forvaltningen skal vektlegge ulovlige bevis. Et slikt system kan få uheldige konsekvenser for borgernes alminnelige rettsfølelse og tillitt til ligningssystemet.

4.6 Domstolenes prøvelsesrett

Spørsmålet som oppstår i denne forbindelse er nært beslektet med det som tidligere er drøftet i forbindelse med bevisavskjæring. Skattyter har sannsynligvis anledning til å angripe forvaltningens skjønnsutøvelse med nye bevis både når det gjelder tilleggsskatt og straff, for å få de pønale reaksjonene redusert. Hvis skjønnnet fullt ut må kunne prøves i forhold til tilleggsskatten og straffen, men samtidig måtte bli stående for så vidt angår ligningen, oppstår på nytt en dualisme som kan være problematisk.

4.6.1 Den materielle ligningen

Inntekts- og formuesligning er basert på forvaltningsvedtak, som kan klages inn for domstolene til overprøving. Ligningsmyndighetene må ofte ta standpunkt til bevis- og verdsettelsesspørsmål, og i den sammenheng foreta skjønnsmessige vurderinger, når det skal fastsettes hvilken skattepliktig inntekt og formue som skal legges til grunn for ligningen for den enkelte skattyter.

⁸⁵ Se NOU 2003: 7 pkt. 12.2.4.

Ligningsmyndighetene kan endre, utelate eller tilføye poster i medhold av lignl. § 8-1, dersom de mener at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige. Ligningsmyndighetene kan også endre skjønnsmessige beløp.⁸⁷ Dette er en naturlig videreføring av at ligningsmyndighetene ved ligning på grunnlag av selvangivelse mv., skal prøve de opplysninger skattyteren har gitt.

Som utgangspunkt gjelder de alminnelige ulovfestede forvaltningsrettslige prinsipper om domstolsprøvelse av forvaltningsvedtak. Et viktig utgangspunkt er at domstolene ikke skal opptre som ligningsorgan, men skal prøve gyldigheten av ligningsvedtak. På grunnlag av dette prinsippet kan domstolene prøve ligningsmyndighetenes rettsanvendelse i sin helhet. Så lenge det dreier seg om et rettsanvendelsesskjønn er det uten betydning om avgjørelsen er skjønnsmessig. Domstolen kan videre prøve alle sider av saksbehandlingen.⁸⁸ Domstolen har også full prøvelsesrett over faktum, og retten kan i den sammenheng også overprøve ligningsmyndighetenes bevisbedømmelse.⁸⁹

Som i den øvrige forvaltningsretten, er domstolenes adgang til å overprøve det såkalte frie skjønn begrenset. Det er imidlertid omdiskutert hvorvidt domstolen har full kompetanse til å overprøve verdsettelse og andre skjønnsmessige ansettelse av ligningsmyndighetene.⁹⁰ Det er da særlig i de situasjoner hvor skattyter har oppfylt opplysningsplikten overfor ligningsmyndighetene, og uenigheten kun dreier seg om en konkret verdsettelse eller en skjønnsmessig fordeling av en inntekts-, formues- eller fradragspost, at det i teorien strides om hvor langt domstolenes overprøvelseskompetanse rekker.

Det har i den sammenheng blitt fremhevet at domstolene vil svikte sin rolle som rettssikkerhetsgarantist for borgerne dersom domstolene i slike tilfeller skal være avskåret fra å overprøve verdsettelse og andre skjønnsmessige vurderinger som ligningsmyndighetene har foretatt.⁹¹ Det har også blitt anført at de vurderinger som må gjøres i forhold til skattelovens regler, ikke er av politisk karakter, og som domstolene

⁸⁶ Se Bettina Banoun, Rett, plikt og effektivitet i skattesaker, LoR 2004 s. 256.

⁸⁷ Jf. lignl. § 8-1 nr.1 tredje pkt.

⁸⁸ Se for eksempel Rt. 1961 s. 878 hvor et ligningsvedtak ble opphevet fordi begrunnelsen var mangelfull.

⁸⁹ Se Fredrik Zimmer / Knut Erik Omholt: Ligningsforvaltningsrett 1/1993 s. 120.

⁹⁰ Se Bettina Banoun: Rett, plikt og effektivitet i skattesaker, LoR 2004 s. 256.

⁹¹ Se Jens Edvin Skoghøy, "Domstolenes kompetanse til å prøve ligningsvedtak som bygger på skjønn" i TfR 2002 s. 109 flg. På s. 131.

derfor har minst like gode faglige forutsetninger for å foreta som ligningsmyndighetene. Det er likevel antatt at domstolene ikke har full kompetanse til å prøve alle sider ved ligningsmyndighetenes avgjørelse, dersom innslaget av skjønn er stort. Ved verdsettelsesskjønn er det kun i begrenset utstrekning at domstolene overprøver det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvet. Dersom skattyter ikke har levert selvangivelse, eller selvangivelsen er tilstrekkelig mangelfull, kan ligningsmyndighetene foreta skønns-ligning etter lignl. § 8-2.

Det skal være et mål for skønnsutøvelsen å komme ”så nær det faktisk riktige som mulig”, jf. Rt. 1994 s. 260 (Hatlestad). Likevel har ligningsmyndighetene i slike tilfeller et svakt tallmessig grunnlag å forholde seg til, og i tillegg står de uten særlig hjelp fra skattyteren. Dette må sammenlagt føre til at ligningsvedtaket må baseres på en bred og skønnsmessig vurdering. Nettopp fordi skattyteren har forsømt opplysningsplikten sin, som er nødvendig for å klarlegge beskatningsgrunnlaget, må ligningsmyndighetene stå forholdsvis fritt i skønnsutøvelsen. Det kan med dette anføres gode grunner for å skille mellom overprøving av vedtak om skønsligning etter lignl. § 8-2, og verdsettelse og andre skønsmessige vurderinger som er innenfor rammen av lignl. § 8-1.

I de tilfeller hvor skattyteren ikke har gitt ligningsmyndighetene de opplysningene som er nødvendige for at ligningen skal bli korrekt, og ligningsmyndighetene av denne grunn har måttet basere ligningen på skjønn, er det lite som taler for at skattyter skal gis mulighet til å få en full gjennomgang av ligningen ved domstolene. Manglende domstolsprøvelse kan på dette området virke preventivt, på den måten at skattyter gis en ekstra grunn til å levere tilstrekkelige opplysninger til ligningsmyndighetene.

Det foreligger med dette gode grunner for å begrense domstolskontrollen av denne skønnsutøvelsen til om skjønnnet er uforsvarlig, vilkårlig eller åpenbart urimelig. Dette er også i samsvar med det som gjennom lang tid har vært lagt til grunn i teorien. Dette synspunktet ble dessuten lagt til grunn i Rt. 1994 s. 260 (Hatlestad), som i følge Jens Edvin A. Skoghøy i ”Domstolenes kompetanse til å prøve ligningsvedtak som bygger på skjønn”, i TfR 2002 s.109 flg., kan betraktes som et prejudikat for at domstolene ved skønsligning etter lignl. § 8-2 begrenser prøvelsesretten sin til de alminnelige forvaltningsrettslige regler om prøving av fritt skjønn. Denne begrensningen i domstolenes adgang til å prøve forvaltningens frie skjønn er også fulgt opp i senere avgjørelser, og må regnes som sikker rett.

4.6.2 Straffen og tilleggsskatten

I straffesaker tilsier rettighetshensynet at domstolene må ha full prøvelsesrett ved alle sider av saken. Det gjelder derfor i slike saker ingen tilsvarende innskrenkninger i prøvelsesretten som ved den materielle ligningen. Retten til å få alle sider av saken prøvet for domstolene følger også av EMK art. 6.

Dersom rettighetshensynet etter konvensjonen skal ivaretas, må altså domstolen ha full prøvelsesrett også i forhold til tilleggsskattevedtaket. Artikkelen oppstiller et krav om full overprøvelseskompetanse for domstolene. Dette er blant annet lagt til grunn i EMD's avgjørelser i "Janosevic" og "Västberga Taxi", begge av 23. juli 2002 – "full jurisdiction, including the power to quash in all respects, on questions of fact and law, the challenged decision". Dette innebærer at domstolen må ha kompetanse til å overprøve det faktiske grunnlaget som tilleggsskattevedtaket bygger på. Domstolen må altså ha myndighet til å overprøve det skjønnet som ligningsmyndighetene har utøvet med betydning for hvilket faktum som ligger til grunn for vedtaket.

Ligningsvedtaket og tilleggsskattevedtaket blir prøvet i samme rettssak. Likevel er det slik at bare spørsmålet om tilleggsskatt faller innenfor anvendelsesområdet for art. 6. Det er som regel et resultat av at skattyter har gitt ufullstendige opplysninger at ligningsmyndighetene må anvende skjønn ved fastsettelsen av ligningen. Ufullstendige opplysninger danner samtidig grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt. Grunnlaget for tilleggsskatten vil med dette være skjønnsfastsatt. Samtidig tilsier den dualistiske rettsstilstanden at det bare er i forhold til tilleggsskatten at skjønnets sannsynligvis fullt ut må kunne prøves, mens det må bli stående når det gjelder ligningen.

4.6.3 Er rettsstilstanden med ulike regler om domstolsprøvelse uheldig?

Jeg finner det i denne sammenheng hensiktsmessig å skissere et eksempel:

Skattyter A har ikke overholdt opplysningsplikten sin, og har i den forbindelse gitt ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Selvangivelsen er tilstrekkelig mangelfull til at ligningsmyndighetene kan fastsette saksforholdet ved skjønn, jf. lignl. § 8-2. Ligningsgrunnlaget blir fastsatt til tallet Y. Som en videre konsekvens av at det ikke er gitt fullstendige opplysninger, blir skattyter ilagt tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1 (eller det fremsettes krav om straff etter lignl. kap. 12). I domstolsomgangen hevder skattyter A at det skjønnsfastsatte ligningsgrunnlaget er

galt, og at tilleggsskatten (eller straffen) av den grunn må reduseres. Som det fremgikk av forrige kapittel har skattyter anledning til å angripe tilleggsskattevedtaket (og straffeanklagen) med nye bevis. Resultatet kan derfor bli at dommeren finner at riktig grunnlag for tilleggsskatten (eller straffen) er tallet X, og ikke tallet Y slik som ligningsmyndighetene har lagt til grunn. Fordi domstolene ikke har full prøvelsesrett når det gjelder den materielle ligningen, kan situasjonen bli at tallet X, som beviselig er riktig, legges til grunn for tilleggsskatten (eller straffen), mens tallet Y, som beviselig er galt, fastholdes ved selve ligningen.

Denne rettstilstanden kan ha uheldige konsekvenser for rettsfølelsen, idet den tvinger domstolene til å opprettholde materielt gale avgjørelser. Det ville imidlertid være lite ressurseffektivt dersom skattyter også utenfor de pønale reaksjonene uansett skulle gis anledning til full prøvelse. I de tilfeller hvor skattyter ikke har gitt noen opplysninger som kan danne grunnlaget for faktumfastleggelsen, vil det være ressurskrevende for domstolene å skjønne over faktum. Skattyter vil dessuten i slike tilfeller ikke ha noen beskyttelsesverdig interesse i å kunne kreve full domstolsprøvelse. På denne måten kan den ulike adgangen til domstolsprøvelse av ligningsmyndighetenes faktumfastleggelse, oppfattes som et argument for å effektivisere selvangivelsesplikten. Manglende mulighet til domstolsprøvelse kan gi skattyteren et incentiv til å levere tilstrekkelige opplysninger til ligningsmyndighetene.

5 Oppsummering

Som fremstillingen viser, innebærer de ulike bevisreglene at skattytere som lojalt følger reglene nyter en dårligere beskyttelse enn de skattytere som forsøker å unndra skatt. Skattytere som risikerer tilleggsskatt eller straff vil nyte et bedre prosessuelt vern: De vil for det første ha økt rett til innsyn. Videre vil bevis skaffet i strid med selvinkrimineringsvernet og opplysninger som det ikke kan gis innsyn i, ikke kunne bli benyttet som grunnlag for tilleggsskattevedtaket. Den ulovfestede bevisavskjæringsregelen gjelder ikke. Skattyter har i tillegg rett til å få prøvd alle sider ved ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse som har betydning for hvilket faktum de pønale reaksjonene bygger på. Et slikt økt rettighetsvern som bare kommer de ”illojale” skattytere til gode, kan ha uheldige konsekvenser for folks rettsfølelse.

Det tosporede systemet, med ulike bevisregler i skatt, tilleggsskatt og straff, er videre med på å kunne tvinge domstolene til å opprettholde ”gale” avgjørelser. Det økte rettighetsvernet i de pønale reaksjonene, som stiller skattyter bedre rustet i sitt forsvar, kan føre til at saken blir stilt i et nytt lys. Saken kan resultere i at det blir bevist at skattyter har rett og at ligningsmyndighetene tar feil. Likevel må domstolene legge den ”beviselig gale” ligningen til grunn i skattesaken, fordi tilsvarende bevisregler ikke gjelder ved dette spørsmålet. Dualismen i regelverket kan derfor også på dette området få uheldige konsekvenser for rettsfølelsen, og selvfølgelig vil dette da særlig gjelde for den skattyter som saken går i disfavør av.

På grunn av den nære forbindelse det er mellom tilleggsskatt og ligningen som denne knytter seg til, hvor begge sakene blant annet blir behandlet i samme rettssak, vil det dessuten alltid foreligge en viss fare for at de økte rettighetene også kan påvirke rettsanvendelsen i skattesaken, med andre ord fare for en ”smitteeffekt”. Dette kan få uheldige konsekvenser for hensynet til likebehandling av skattytere og for den generelle rettsfølelsen i befolkningen. Denne faren vil imidlertid ikke i samme grad gjøre seg gjeldende i relasjonen skatt og straff, som i større grad er atskilt, og som behandles i forskjellige rettssaker.

Den eneste fremtredende forskjellen i reglene om straff og tilleggsskatt, er kravene til bevisbyrden, der det sannsynligvis gjelder et enda strengere krav til bevisovervekt i straffesaken enn i tilleggsskattesaken. Det kan ha uheldige konsekvenser for rettsfølelsen at man kan dømmes i skattesaken og tilleggsskattesaken, når man samtidig frikjennes i straffesaken.

Av hensyn til effektivitet i ligningsforvaltningen og hensynet til rettssikkerhet i straffesaken, er det likevel ikke ønskelig med noen endringer på dette området.

Tidligere forelå problemer med ulike bevisregler bare i relasjonen til straff. Nå som tilleggsskatten er omfattet av EMK, vil imidlertid slike problemer oppstå også i denne relasjonen. Det blir med dette betimelig å spørre om ikke tiden er moden for å øke rettighetsvernet også i de alminnelige skattesakene. På den måten vil skattyter oppnå en større rettssikkerhet i form av redusert risiko for gal ligning, samtidig som domstolene ikke i like stor grad vil tvinges til å avsi dommer som materielt sett er gale. Det må likevel finnes en balansegang slik at de økte rettighetene ikke går på bekostning av hensynet til effektivitet, der skattyter kan gis et incentiv til ikke å overholde opplysningsplikten.

På bakgrunn av de tidligere drøftelsene kan det se ut til å være en fornuftig løsning å gi skattyter en utvidet rett til innsyn, og innstramme regelen om bevisavskjæring i skattesaker. Det øvrige rettighetsvernet byr ikke på problemer i like stor grad, og som fremstillingens drøftelser indikerer er det ikke ønskelig å også overføre dette vernet til alminnelige skattesaker.

Ofte har avvisning av en innsynsbegjæring blitt begrunnet i ligningsforvaltningens ressursituasjon. En utvidet rett til innsyn behøver imidlertid ikke nødvendigvis å gå på bekostning av effektiviteten. Effektivitetshensyn kan tvert imot tilsi at innsyn bør gis. Innsynsrett er av betydning for skattyters mulighet for å kunne ta til motmæle, slik at kravet til kontradiksjon blir oppfylt. Dersom ikke skattyter gis anledning til å kommentere innholdet, vil risikoen for feil være stor. Det vil være ressurseffektivt å unngå feil så tidlig som mulig i prosessen, og innsynsrett vil på den måten kunne være et ressurseffektivt middel til å sikre riktige ligningsresultater. I forlengelsen av dette vil en igjen slippe unødige klageomganger og domstolsprøving.

Bevisavskjæring i skattesaker gir skattyter et incentiv til å komme med alle relevante opplysninger til ligningsmyndighetene, og er på den måten et effektivt middel mot brudd på opplysningsplikten. Når det heller ikke kan utelukkes at skattytere i visse situasjoner vil se seg tjent med først å fremkomme med de relevante opplysninger i

domstolsomgangen, vil en fullstendig avskaffelse av regelen kunne fremstå som lite effektivt. Fremstillingen viser imidlertid at den tosporede praktiseringen av bevisavskjæring kan ha klart uheldige konsekvenser. En mellomløsning, med en mer spesifikk sanksjon enn en alminnelig regel, kan derfor være et alternativ. Bevisavskjæringspraksisen kunne innstrammes slik at den bare gjelder der hvor skattyter bevisst har holdt tilbake opplysninger. På den måten reduseres faren for spekulasjon, samtidig som domstolene gis anledning til å vektlegge nye bevis i de situasjoner hvor skattyter ikke har forstått at bevistilbudene var relevant tidligere. Dersom domstolen kommer til at ligningen er feil, er det hevdet at dette ikke nødvendigvis innebærer at denne også må gjennomføre ny ligning. Domstolen kan i den sammenheng begrense seg til å oppheve ligningen, og sende den tilbake til ny behandling i ligningsetaten. En innstrammet bevisavskjæringsregel vil kunne by på noe merarbeid for forvaltningen, men hensynet til riktig ligning bør kunne veie tyngre. En mulighet til å fremlegge alle relevante opplysninger vil dessuten være en klar fordel for rettssikkerheten, og vil bidra til å hindre at respekten for rettssystemet svekkes fordi domstolene tvinges til å avsi materielt sett gale avgjørelser.

6 Litteraturliste

- Allen v/ UK – avvisningsavgjørelse 10. september 2002
- Banoun, Bettina. Rett, plikt og effektivitet i skattesaker. I: LoR 2004 s. 245
- Bendenoun v/ Frankrike – dom 24. februar 1994 – Series A-284
- Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, 04.11.1950
- Corigliani v/ Italia – dom 10. desember 1982 – Series A-57
- Deweert v/ Belgia – dom 27. februar 1980 – Series A-35
- Engel v/ Nederland – dom 8. juni 1976 – Series A-22
- Fayed v/ UK – dom 21. september 1994 – Series A-294-B
- Ferrazzini v/ Italia – dom 12. juli 2001
- Hov, Jo. Rettergang I Sivil- og Straffeprosess, 1999
- Janosevic v/ Sverige – dom 23. juli 2002
- JB v/ Sveits – dom 3. mai 2001
- Kawka v/ Polen – avvisningsavgjørelse 13. juli 1999
- Klingenberg, Olav. Bevisavskjæring i skattesaker. I: Skatterett 2002 nr. 3 s. 210-215.
- Klingenberg, Olav. Plenumsdommene i Høyesterett, hvilke konsekvenser kan de få? I: LoR 2002 s. 323
- Lignings-ABC
- Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (fvl.)
- Lov 13. august 1915 om rettergangsmåten for tvistemål (tvml.)
- Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (lignl.)
- Lov 21. mai 1999 nr. 3 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett
- Lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (strprl.)
- Murray v/ UK – dom 8. februar 1996 – RJD 1996 s. 30
- NOU 2003: 15 Fra bot til bedring
- NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m.
- Ot.prp. nr. 21 (1991-92) om endringer i skatteloven m.fl.

Ravlo, Line. Forbudet mot selvinkriminering – en oversikt over gjeldende norsk rett sett på bakgrunn av Den europeiske menneskerettighetskonvensjon, Det juridiske fakultet, Tromsø

Rt. 1988 s. 539 (Dahle-dommen)

Rt. 1992 s. 1588 (Loffland Brothers)

Rt. 1994 s. 610 (Bølgepapp-kjennelsen)

Rt. 1997 s. 1303

Rt. 2000 s. 996 (Bøhler-dommen)

Rt. 2002 s. 497 (Stråselskapssaken)

Rt. 2002 s. 509 (Sundt)

Rt. 2002 s. 557 (A/G – opsjonssaken)

Rt. 1960 s. 1374 (Drosjeeier-dommen)

Salabiaku v/ Frankrike – dom 7. oktober 1988 – Series A-141-A

Saunders v/ UK – dom 17. desember 1996 – RJD 1996 s. 2044

Sensorveil, 5. avd, høst 1996 oppg nr 2. Beviskrav (bevisbyrde) i straffe- og sivilprosess

Serves v/ Frankrike – dom 20. oktober 1997 – RJD 1997 s. 2159

Sivilombudsmannens årsmelding til Stortinget for 2001 s. 118 flg.

Skoghøy, Jens Edvin A. Domstolenes kompetanse til å prøve ligningsvedtak som bygger på skjønn. I: TFR 2002 s. 109

Skaar, Arvid Aage. Et spørsmål om rettssikkerheten i ligningsforvaltningen, Skatterett 1999 s. 373 flg.

Thue, Grete. Vernet mot selvinkriminering i skatte- og avgiftssaker. I: Skatterett 2003 nr. 2 s. 153-167

Trojanowski and Rogosz v/ Polen – avvisningsavgjørelse 30. november 1999

Utvalget / Skattedirektoratet, uttalelser / Utv 2000 s. 1240 Høyesterettsdom om tilleggsskatt i relasjon til den europeiske menneskerettighetskonvensjonen – Enkelte konsekvenser for likningsforvaltningen

Utvalget / Skattedirektoratet, uttalelser / Utv 2002 s. 1314 Høyesterettsavgjørelser om den europeiske menneskerettighetskonvensjonen (EMK) med betydning for tilleggsskatt og tilleggsavgift

Västberga Taxi v/ Sverige – dom 23. juli 2002

Zimmer, Fredrik / Omholt, Knut Erik: Ligningsforvaltningsrett 1/1993

Aarbakke, Magnus: 1986. Noe om domstolsprøvelse av skatteligninger. Festskrift til Torstein Eckhoff; Samfunn, rett, rettferdighet s. 774 (FEST – 1986-te-774).

